



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně  
Accounting Economics Income and its Transformation to the Tax Base

Student: Veronika Šarmanová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Michal Krajňák

Ostrava 2012

## Zadání bakalářské práce

Student: **Veronika Šarmanová**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **6202R049 Účetnictví a daně**  
Specializace: **00 Účetnictví a daně**  
Téma: **Účetní výsledek hospodaření a jeho transformace na základ daně**  
**Accounting Economics Income and its Transformation to the Tax Base**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Podstata a význam účetnictví pro zjištění výsledku hospodaření
3. Úprava výsledku hospodaření na daňový základ
4. Vyhodnocení daňové zátěže a možnosti její optimalizace
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2011*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 440 s. ISBN 978-80-7263-650-1.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2011*. 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 670 s. ISBN 978-80-7357-618-9.

PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi 2009*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 176 s. ISBN 978-80-247-2999-2.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Michal Krajňák**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 11.05.2012

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

## PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci, včetně příloh vypracovala samostatně.

V Ostravě dne *30.4.2016* .....

Podpis *Lucie Plánková* .....

## Obsah

|          |   |    |
|----------|---|----|
| <b>1</b> | <b>Úvod</b>   | 4  |
| <b>2</b> | <b>Podstata a význam účetnictví pro zjištění výsledku hospodaření</b>   | 6  |
| 2.1      | Funkce, princip a právní rámec účetnictví                               | 6  |
| 2.1.1    | Funkce účetnictví   | 6  |
| 2.1.2    | Právní rámec účetnictví   | 7  |
| 2.1.3    | Obsah zákona o účetnictví   | 7  |
| 2.1.4    | Obecné zásady účetnictví  | 8  |
| 2.1.5    | Struktura zákona o účetnictví   | 9  |
| 2.2      | Hospodářský výsledek  | 9  |
| 2.2.1    | Výnos   | 10 |
| 2.2.2    | Příjmy  | 12 |
| 2.2.3    | Tržby   | 12 |
| 2.2.4    | Náklad  | 12 |
| 2.2.5    | Výdaj   | 13 |
| 2.2.6    | Hospodářský výsledek na konci účetního období                           | 14 |
| 2.3      | Výkaz zisku a ztráty  | 15 |
| 2.3.1    | Struktura účetního výsledku hospodaření                                 | 16 |
| 2.3.2    | Nedostatky výsledovky   | 16 |
| 2.3.3    | Předkládání informací   | 17 |
| 2.4      | Funkce zisku  | 18 |
| 2.4.1    | Možnosti zvyšování zisku  | 18 |
| 2.5      | Rozdělení zisku   | 19 |
| 2.5.1    | Účet 421 – Zákonný rezervní fond  | 19 |
| 2.5.2    | Účet 422 – Nedělitelný fond   | 20 |
| <b>3</b> | <b>Úprava výsledku hospodaření na daňový základ</b>                     | 21 |
| 3.1      | Princip zdanění příjmů právnických osob                                 | 23 |
| 3.1.1    | Předmět daně  | 24 |
| 3.1.2    | Osvobozené příjmy   | 24 |
| 3.1.3    | Rozdíl mezi hospodářským výsledkem a základem daně                      | 26 |
| 3.2      | Hospodářský výsledek a jeho transformace na základ daně                 | 26 |
| 3.2.1    | Daňově neuznatelné náklady § 25 Zákona o dani z příjmů                  | 27 |
| 3.2.2    | Položky, které snižují účetní výsledek hospodaření                      | 36 |
| 3.2.3    | Vliv daňových a účetních odpisů na výsledek hospodaření                 | 39 |
| 3.3      | Daňová optimalizace   | 42 |
| 3.3.1    | Odložená daň  | 43 |
| 3.3.2    | Účetní závěrka  | 44 |
| 3.4      | Praktický příklad   | 46 |
| 3.4.1    | Výpočet účetních a daňových odpisů                                      | 47 |
| 3.4.2    | Výpočet výsledku hospodaření z běžné činnosti fyzické a právnické osoby | 48 |
| 3.4.3    | Výpočet daňové povinnosti fyzické osoby (individuálního podnikatele)    | 51 |
| 3.4.4    | Výpočet daňové povinnosti právnické osoby                               | 52 |
| <b>4</b> | <b>Vyhodnocení daňové zátěže a možnosti její optimalizace</b>           | 55 |
| 4.1.1    | Srovnání účetnictví fyzické osoby s účetnictvím právnické osoby         | 59 |
| <b>5</b> | <b>Závěr</b>  | 60 |
|          | <b>Seznam použité literatury</b>  | 61 |
|          | <b>Seznam zkratk</b>  | 63 |
|          | <b>Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce</b>                   |    |
|          | <b>Seznam příloh</b>  |    |

# 1 Úvod

Cílem práce je popsat transformaci účetního výsledku hospodaření na základ daně, jak po teoretické tak i po praktické stránce. Dalším cílem je uvést možnosti daňové optimalizace účetní jednotky.

V práci jsou použity metody analýzy, syntézy a komparace.

Účetnictví představuje důležitý nástroj řízení a rozhodování podnikatelských subjektů. Tvoří uzavřený celek, jehož podstatou je v peněžním vyjádření věrně, skutečně a poctivě zachytit, měřit a hodnotit hospodářskou činnost podniku, a umožnit tak jeho interním či externím uživatelům nahlédnout a porozumět hospodářským jevům v daném podniku.

První kapitola této práce je věnována teoretickým aspektům účetnictví. Je zaměřena na samotnou podstatu vedení účetnictví, na jeho hlavní funkce. Jsou zde zmíněny právní principy jakožto nástroj regulace účetnictví v České republice, struktura a obsah zákona o účetnictví.

Definován a blíže charakterizován je rovněž hospodářský výsledek, který se stává hlavním předmětem a náplní této práce. Výsledek hospodaření je považován za velice důležitý finanční ukazatel hospodářské činnosti a výkonnosti všech obchodních podniků, na jehož utváření a ovlivňování se podílí nemalé množství složek. Jedná se především o výnosy, příjmy, tržby, náklady a výdaje. Výkonnost podniku je v této práci analyzována ze vzájemného vztahu mezi rozpoznanými náklady a výnosy, jenž jsou zachyceny ve výkazu zisku a ztráty, který podává úplné informace o výsledku hospodaření za dané účetní období, společně s výsledkem z období minulého. Hospodářský výsledek má značný vliv na výpočet daňové povinnosti účetní jednotky, kterou je povinna odvést v řádném termínu splatnosti státu.

Práce specifikuje jednotlivá kritéria a funkce zisku, možnosti jeho zvyšování a rozdělování v rámci různých právních forem společností jako např. společnosti s ručením omezeným, akciové společnosti či družstva, v neposlední řadě tvorbu fondů ze zisku, ať už zákonem povinných rezervních fondů či dobrovolných na základě uvážení účetní jednotky samotné.

Třetí, praktická část je zaměřena na transformaci účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů. Ta je pro státní rozpočet České republiky nesmírně důležitá; po dani z přidané hodnoty je nejdůležitějším zdrojem financí rozpočtu daň z příjmů právnických osob. Třetí místo v tomto pomyslném žebříčku obsazuje daň z příjmů fyzických osob.

Kapitola pojednává o způsobu sestavení výkazu zisku a ztráty neboli výsledovky, poukazuje na jeho nedostatky, výpočet výsledku hospodaření, jeho transformaci na základ daně pomocí daňově neuznatelných nákladů, odečitatelných položek od daňového základu, nezdanitelných částí základu daně, slev na dani či daňových zvýhodnění, a stanovení daňové zátěže účetní jednotky. Uvádí principy zdanění v České republice, vymezuje předmět daně z příjmů fyzických a právnických osob či příjmy od daně osvobozené.

Na výši výsledku hospodaření mají značný vliv také účetní a daňové odpisy, zejména pak jejich vzájemný vztah, a z nich vyplývající, odložená daň. V situaci, kdy má účetní jednotka potřebu snížit svůj daňový základ, je oprávněna provést daňovou optimalizaci.

Pro názorné srovnání výměru daňové povinnosti fyzické osoby a osoby právnické, je v bakalářské práci uveden výpočet. Účetní jednotky (FO a PO) vykazovaly během zdaňovacího období stejné uskutečněné náklady a výnosy, výsledek hospodaření obou jednotek je totožný. V předcházejícím období byly obě účetní jednotky ve ztrátě o stejné výši. Transformace jejich základu daně se liší sazbou daně stanovenou zákonem o daních z příjmů, možností uplatnit nejrůznější slevy či způsobu zaokrouhlování základu daně. Všechny uvedené aspekty ovlivňují (byť někdy jen nepatrně) konečnou výslednou daňovou povinnost, od níž se odvíjí výše povinných záloh s nutností odvodu v následujícím zdaňovacím období.

Za pomoci transformace na daňový základ práce poukazuje na skutečnost, zda je daňová povinnost nižší pro fyzickou či právnickou osobu, dokládá možné legální způsoby daňové optimalizace, jejíž cílem je snížit daňový základ co nejvíce, a zatížit tak co nejméně účetní jednotku daněmi, protože čistý zisk, který připadá účetní jednotce, je výsledkem rozdílu účetního zisku a vypočtené daně z příjmů.

## 2 Podstata a význam účetnictví pro zjištění výsledku hospodaření

Účetnictví představuje důležitý nástroj finančního řízení a rozhodování všech podnikatelských subjektů. Jedná se o zaznamenávání informací s cílem zachytit hospodářské dění v podniku na základě zásady podvojnosti (podvojný účetní zápis) na příslušných účtech účtového rozvrhu. Účetnictví podává věrný obraz o finanční situaci podniku, o pohybu a stavu majetku, závazků, pohledávek, nákladech a výnosech účetní jednotky.

Účetnictví vedou fyzické osoby, a to za předpokladu, že se staly účetní jednotkou. Tou se fyzická osoba stává v případě, že se dobrovolně rozhodla vést účetnictví, pokud je zapsána v Obchodním rejstříku či pokud její obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok přesáhl částku 25 milionů Kč. Účetnictví vedou ode dne svého vzniku do dne svého zániku rovněž právnické osoby, kterými jsou například obchodní společnosti (akciové, s ručením omezeným, komanditní, veřejné).

### 2.1 Funkce, princip a právní rámec účetnictví

Účetnictvím se rozumí písemné zaznamenávání hospodářských operací účetní jednotky. Úkolem účetnictví je poskytovat informace svým uživatelům, na jejichž základě mohou uskutečňovat správná ekonomická rozhodnutí.

#### 2.1.1 Funkce účetnictví

- a) *informační funkce* – poskytuje písemné informace o situaci a stavu podniku, jeho zdrojích (vlastních, cizích), nákladech, výnosech a hospodářském výsledku, o finančním hospodaření podniku,
- b) *dispoziční funkce* – podává účetní jednotce podklady pro její rozhodování a řízení podniku,
- c) *důkazní prostředek* – účetnictví je prostředkem předkládání informací při vedení právních sporů (např. mezi věřitelem a dlužníkem),
- d) *kontrolní funkce* – umožňuje důkladnou kontrolu stavu majetku a hospodaření podniku,



- e) *základna pro vyměření daňových povinností* – slouží ke stanovení základu daně a vyměření daňových povinností jednotky,
- f) *reprezentační prostředek*,
- g) *základna pro podnikové a vnitropodnikové rozhodovací procesy*.

### **2.1.2 Právní rámec účetnictví**

Účetnictví je vedeno v peněžních jednotkách české měny, v českém jazyce a řídí se:

- zákonem č. 563/ 1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláškou č. 500/ 2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- českými účetními standardy pro podnikatele č. 001 – 023

Zákon o účetnictví vytváří základní prvek regulace účetní soustavy v České republice. Dle Zákona o účetnictví musí být účetnictví úplné, průkazné, správné, srozumitelné, přehledné a vedeno způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

### **2.1.3 Obsah zákona o účetnictví**

- část 1. – obecná ustanovení,
- část 2. – rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy,
- část 3. – účetní závěrky,
- část 4. – způsoby oceňování,
- část 5. – inventarizace majetku a závazků,
- část 6. – úschova účetních záznamů,
- část 7. – ustanovení společná, přechodná a závěrečná.

Zákon o účetnictví se zmiňuje o „zisku“ v § 2. Tento zákon přikládá účetním jednotkám povinnost účtovat o stavu a pohybu svého majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a v nespolední řadě o výsledku hospodaření.

Účetnictví se řídí tzv. *účetními zásadami*, což je soubor závazných pravidel, které musí být účetní jednotkou dodržovány při vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky.

## 2.1.4 Obecné zásady účetnictví

Mezi obecné zásady patří:

- *zásada účetní jednotky*, která na účetní jednotku pohlíží jako na relativně uzavřený celek, pro který je na konci účetního období sestavována účetní závěrka,
- *zásada předpokladu trvání účetní jednotky* v dohledné budoucnosti, povinnost vedení účetnictví ode dne vzniku po den zániku účetní jednotky,
- *zásada bilanční kontinuity*, jež představuje shodu konečných zůstatků aktiv a pasiv za běžné období s počátečními stavu aktiv a pasiv v následujícím období,
- *zásada zjišťování výsledku hospodaření a finanční situace*, a to v pravidelných intervalech,
- *zásada přednosti obsahu před formou* přikazuje účetním jednotkám zkoumání nastalé hospodářské operace,
- *zásada zákazu kompenzace* zakazuje vyrovnávání mezi položkami aktiv a pasiv a položkami nákladů a výnosů,
- *zásada historické ceny* upřednostňuje při oceňování prostředků použití pořizovací ceny,
- *zásada aktuálního principu*, jenž představuje časovou souvislost operace s příslušným účetním obdobím, ve kterém operace nastala, nikoliv s obdobím, kdy byly vydány nebo obdrženy peněžní prostředky,
- *zásada stálosti účetních metod*, která účetním jednotkám ukládá povinnost používat při účtování metody zvolené na začátku období po celé účetní období,
- *zásada opatrnosti* má za následek promítání do účetnictví a zisku účetní jednotky veškeré předpokládané (doposud nastalé) ztráty a rizika,

- *zásada pravidelného zjišťování výsledku hospodaření* přikazuje účetním jednotkám stanovování účetního výsledku hospodaření v pravidelných intervalech.

### 2.1.5 Struktura zákona o účetnictví

Struktura zákona o účetnictví zahrnuje:

- obecná ustanovení,
- účetní soustavy, účetní doklady, účetní zápis a knihy,
- účetní závěrku,
- způsoby oceňování,
- inventarizaci,
- úschovu účetních záznamů,
- ustanovení společná, přechodná a závěrečná.

## 2.2 Hospodářský výsledek

Podnik představuje ekonomicko-právní subjekt seskupený z výrobních činitelů, jenž byl zřízen za určitým hospodářským účelem vedoucím k trvalému dosahování kladného zisku. O tom, zda-li je podnik při své podnikatelské činnosti úspěšný či nikoliv, informují uživatelé ukazatele *efektivnosti a hospodárnosti*.

*Efektivnost* vyjadřuje schopnost podniku dosahovat při stanovených podmínkách takový průběh ekonomické činnosti, který vede k požadovanému výsledku, tzn. zhodnocení zdrojů vložených do podnikání.

*Hospodárnost* vyjadřuje míru racionality při vynakládání hospodářských prostředků a práce. Vyjadřuje takový průběh nákladů, při němž se dosahuje žádoucích výstupů s co nejmenším vynaložením vstupů. Hospodárnost může mít dvě formy. V případě úspornosti se projevuje jako absolutní snížení nákladů při zachování stejného množství výstupů. Jedná-li se o hospodárnost formou účinnosti, projevuje se jako maximalizace objemu výkonů při stejném rozsahu vynaložených nákladů.

Hospodářský výsledek (zisk či ztráta) je považován za velmi důležitý ekonomický ukazatel hospodářské činnosti všech obchodních podniků. Představuje hodnotovou veličinu,

kteřá umožňuje posuzování účelovosti uskutečněných výkonů. Zároveň se jedná o veličinu intervalovou a stavovou. Podává svým uživatelům informace o tom, zda podnik získal svou vlastní hospodářskou činností nové finanční zdroje, nebo zda-li spotřeboval při své činnosti více prostředků, než kolik jich obdržel realizací svých výkonů nebo finančními výnosy.

Takto důležitý kvalitativní ukazatel se proto zjišťuje v účetnictví v každém účetním období, na konci hospodářského roku pak se zvýšenými nároky na přesnost.

Výše hospodářského výsledku může být do značné míry ovlivněna metodami používanými v účetnictví. Jedná se například o:

- metodu stanovení nákladů souvisejících s pořízením dlouhodobého majetku,
- metodu vymezení nákladů souvisejících s pořízením cenných papírů a podílů,
- metodu stanovení nákladů souvisejících s pořízením zásob,
- metodu vymezení nákladů souvisejících s pořízením pohledávek, aj.

Základní složky podílející se na tvorbě výsledku hospodaření jsou výnosy a náklady.

### **2.2.1 Výnos**

*Výnos* (v obecném pojetí) představuje jakékoliv zvýšení ekonomického prospěchu v průběhu účetního období, které je současně doprovázeno zvýšením čistých aktiv podniku, a které se v konečné fázi projeví jako zvýšení vlastního kapitálu; za předpokladu, že toto zvýšení není zapříčiněno vklady (peněžními či nepeněžními) vlastníku do podniku.

Jak píše Belkaoui (1992), rozpoznáním a vykázáním výnosů se zabývá tzv. „*revenue principle*“. Pomocí tohoto principu jsou řešeny tři základní druhy problémů:

- povaha výnosu a jeho jednotlivé složky,
- ocenění výnosu,
- načasování vzniku výnosů.

#### **Povaha a složky výnosu**

Výnos může být chápán ve třech různých rovinách:

- jako příliv čistých aktiv z prodeje statků a služeb,
- coby odliv statků a služeb z podniku zákazníkem,

- jako produkt podnikatelské činnosti, jež je výsledkem pouhého vytvoření statků či poskytování služby v daném účetním období.

Při určování povahy výnosů stojíme před úkolem, kdy se musíme rozhodnout, co všechno zahrnout do kategorie výnosů. Je požadováno, aby výnos obsahoval všechny hrubé důchody z podnikatelské činnosti; výnosem se rozumí veškeré vzrůsty čistých aktiv, které jsou důsledkem prodejních operací, jež tvoří podstatu podnikatelské činnosti, a důsledkem všech ostatních operací a činností podniku, jako jsou např. zisky z prodeje dlouhodobých aktiv a investic.

### **Oceňování výnosu**

Za pomoci výnosu vyjadřujeme hodnotu statků či služeb směnných v transakci. Výnos se rovná čistému peněžnímu ekvivalentu směňovaných statků při promptní platbě, případně současné hodnotě očekávaných peněžních příjmů při prodeji na obchodní úvěr.

Ocenění výnosu v této podobě odpovídá tzv. ekvivalentnímu pojetí výnosu. Jeho důsledkem je, že hotovostní slevy a ztráty spojené s nedobytnými pohledávkami jsou svou povahou korekcemi výnosů a umožňují, aby se správně vypočetla hodnota čistých peněžních ekvivalentů, respektive jejich současná hodnota, ve které se výnos oceňuje. Ve výsledovce by tyto dvě položky neměly být vykázány jako náklad, nýbrž jako kontra položka k výnosům.

### **Načasování výnosu**

Výnos vzniká a roste skrze všechny stupně provozního cyklu. Avšak praktické obtíže spojené s alokací výnosů do jednotlivých etap prodejně-výrobního cyklu vyústily k vytvoření a zavedení účetní zásady – realizačního principu, s jehož pomocí se vybírá rozhodující událost v provozním cyklu, jejíž nastání opravňuje k rozpoznání a vykázání výnosu, který je konkrétním projevem naběhlého důchodu. Touto kritickou událostí je zároveň indikován okamžik, kdy dochází k souvztažné změně v čistých aktivech. Realizační princip slouží jako opěrný bod spolehlivého změření výnosu a je vyjádřením akceptovatelné nejistoty pro vykázání ziskového dopadu určité události ve formě výnosů.

### 2.2.2 Příjmy

Jak uvádí Mruzková (2006) *příjmy* podniku představují přírůstek ekonomických zdrojů podniku (nejčastěji peněz) bez zřetele na účel jejich vzniku. Zjednodušeně je možno je vymezit jako každý přírůstek peněžních prostředků na účtu nebo pokladně podniku.

Příjmy podniku jsou předpokladem financování potřeb podniku. Pravidelnost příjmů rozhoduje o stabilitě finanční situace podniku.

Porovnáním veličiny příjmy a výdaje se zjišťuje peněžní hotovost podniku.

Příkladem příjmů je úhrada faktury za prodané výrobky, přijatý bankovní úvěr, přijaté úroky, dotace z fondů Evropské unie, přijatý sponzorský dar, pokuty placená pracovníkem.

### Vztah mezi veličinami příjmy a výnosy

Pro tyto veličiny platí, že všechny příjmy současně nejsou i výnosy. Mezi těmito veličinami totiž existuje dvojí nesourodost:

- *věcná* – vzniká z důvodu, že ne všechny příjmy mají účelový vztah k výnosům. Tzn., že ne všechny příjmy vznikají z důvodu prodeje výkonů účetní jednotky.
- *časová* – dochází k rozdílnému časovému okamžiku vzniku výnosů a příjmů. Výnos vzniká v okamžiku prodeje výkonů odběrateli, kdežto příjem v okamžiku jeho úhrady.

### 2.2.3 Tržby

Hlavní složku výnosů u většiny podniků představují *tržby*. Ty mají podobu peněžní částky, již podnik získal realizací a prodejem svých výrobků, materiálů, zboží a služeb v daném účetním období. Tržby jsou považovány za nejdůležitější zdroj financování podniku. Skládají se z tržeb z prodeje vyrobených a poskytnutých služeb, tržeb z prodeje nakupovaného zboží a z prodeje zásoby. Jejich jednotlivé složky včetně výše jsou zjistitelné ve výkazu zisku a ztráty.

### 2.2.4 Náklad

*Náklad* (v obecném pojetí) představuje jakékoliv snížení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo během účetního období, jež je doprovázeno poklesem čistých aktiv,

a které se v konečném důsledku projeví jako snížení vlastního kapitálu; za předpokladu, že tento pokles není způsoben výběry vlastníků z podniku. Náklady jsou tedy obětované zdroje ekonomického růstu snižující zisk účetní jednotky.

Na náklady existují tři odlišné úhly pohledu:

- pohled vlastníků a ostatních externích uživatelů (s výjimkou státu) – zobrazeno ve finančním účetnictví,
- pohled státu – zobrazeno v daňovém účetnictví,
- pohled řídicích pracovníků – zobrazeno ve vnitropodnikovém a manažerském účetnictví.

### 2.2.5 Výdaj

Jak píše Mruzková (2006) *výdaje* podniku představují v peněžní formě vyjádřené použití jednotlivých druhů hospodářských prostředků – majetku podniku, bez zřetele na účel jejich použití. Výdaje umožňují existenci a pohotovost ekonomických činitelů (zdrojů) pro uskutečňování výrobního procesu a ostatních činností podniku. Zjednodušeně je tedy výdajem každý úbytek peněžních prostředků z účtu nebo pokladny podniku.

Mezi výdaje například patří výplata mezd, úhrada faktury za suroviny, materiál, úhrada spotřeby elektrické energie, úhrada daně z příjmů do státního rozpočtu, výplata dividend, příspěvek na stravu zaměstnancům, odměny při příležitosti životního jubilea.

#### Vztah mezi veličinami náklady a výdaje

V obecném pojetí jsou výdaje převážně předpokladem vzniku nákladů. Náklady určují smysl uskutečněných výdajů. Znamená to, že ne každý náklad je spojen zároveň se vznikem výdaje, a že ne každý výdaj představuje současně i náklad.

Mezi výdaji a náklady existuje dvojí nesourodost:

- *věcná* – ta vzniká v případech, kdy vynaložení prostředků nemá bezprostřední vztah k výkonům,
- *časová* – vznikající v případech, kdy reálné výdaje prostředků a práce jsou uskutečňovány v jiném období, než je jejich věcná souvislost s uskutečňovanými výkony.

Výnosy a náklady se v obecném pojetí nachází ve dvou rozdílných výkazech. Prvním z nich je *výkaz zisku a ztráty* neboli *výsledovka*. Zde nalezneme veškeré výtěžky a všechny výsledkové náklady. Druhým výkazem je pak *rozvaha*. V ní se pak vyskytují položky hodnotových přínosů a újem, které jsou vykazovány ve vlastním kapitálu, a to přímo i nepřímo.

## 2.2.6 Hospodářský výsledek na konci účetního období

Hospodářský výsledek na konci účetního období může být:

- *kladný* – zisk – vzniká za předpokladu, že je souhrn celkových příjmů podniku vyšší než souhrn celkových nákladů podniku. Za dané situace pak účetní jednotky od sebe odlišují tzv. *čistý ekonomický zisk a zisk účetní*,
  - Účetní zisk ve své podstatě představuje rozdíl mezi celkovými příjmy podniku a explicitními náklady podniku. Těmi se rozumí náklady vynaložené účetní jednotkou v peněžní podobě, a to na nákup či nájem výrobních faktorů.
  - Platí tedy rovnice: Účetní zisk = tržby – explicitní náklady.
  - Na utváření účetního zisku se přímo podílejí transakce uskutečněné účetní jednotkou, které se dále rozlišují na externí transakce a interní transakce. Externí jsou založeny na směně statků a služeb s jinými ekonomickými subjekty; interní transakcí se pak rozumí využívání aktiv v rámci firmy.
  - Účetní zisk vypovídá o výkonnosti a stabilitě podniku za dané účetní období.
  - K vyčíslení účetního zisku je nutné provádět ocenění nákladů na úrovni historických cen, to znamená, že aktiva jsou vykázána v rozvaze v pořizovacích cenách a to až do okamžiku uskutečnění jejich prodeje.
  - Čistému ekonomickému zisku odpovídá rovnice:
    - Čistý ekonomický zisk = celkové příjmy – celkové náklady (explicitní a implicitní).
- *nulový* – nastává v případě, že celkové příjmy podniku dosahují totožné výše jako celkové výdaje firmy,
- *záporný (ztráta)* – vzniká v okamžiku, kdy celkové náklady podniku převyšují celkové příjmy podniku.



Rozlišujeme tyto druhy hospodářského výsledku:

- a) hospodářský výsledek před zdaněním (hrubý účetní zisk),
- b) hospodářský výsledek po zdanění (disponibilní zisk).

## **2.3 Výkaz zisku a ztráty**

Výkaz zisku a ztráty neboli výsledovka již ve svém samotném názvu ukrývá definici své podstaty. Jedná se o dokument podniku, jehož přesnou formu a obsah stanovuje Ministerstvo financí, a který zachycuje a porovnává výsledky výnosových účtů (účtová třída 6) a nákladových účtů (účtová třída 5). Tímto výkaz zisku a ztráty podává informace o výsledku hospodaření za dané období, společně s výsledkem z období minulého.

Podle Ambrože (2010) je uveden obsah jednotlivých položek výkazu zisku a ztráty ve vyhlášce, a to v části hlavy III. pod paragrafy 20 až 38a. Jedná se pak o kategorie jako jsou Obchodní marže, Výkony, Služby, Přidaná hodnota, Osobní náklady, Daně a poplatky, Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období, Ostatní provozní náklady, Výnosy z dlouhodobého finančního majetku, Náklady z finančního majetku, Změnu stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti, Výnosové úroky, Nákladové úroky, Ostatní finanční výnosy, Ostatní finanční náklady, Mimořádné výnosy, Mimořádné náklady, Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům, Výsledky hospodaření.

Výkaz zisku a ztráty je jedním z účetních výkazů, které jsou povinnou součástí účetní závěrky podniku. Účetní jednotky sestavují svůj výkaz zisku a ztráty zpravidla v druhovém členění nákladů a výnosů. V případě, že by se jej rozhodli sestavovat v účelovém členění, které upřednostňuje manažerské hledisko, je povinností účetní jednotky uvést jako součást Přílohy k účetní závěrce rozpis jednotlivých nákladů a výnosů provozního výsledku hospodaření, a to v druhovém členění. Společně s výkazem zisku a ztráty musí společnost sestavit i rozvahu, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a přílohy.

### 2.3.1 Struktura účetního výsledku hospodaření

Účetní výsledek hospodaření se zjišťuje ve struktuře:

- *provozní výsledek hospodaření* (porovnání obrátů účtů účtových skupin 50 až 55 a 60 až 64), to znamená, že zahrnuje výnosy a náklady za předmět hlavní výdělečné činnosti podniku,
- *finanční výsledek hospodaření* (porovnání obrátů účtů účtových skupin 56, 57 a 66),
- *výsledek hospodaření z běžné činnosti*, který představuje součet provozního výsledku hospodaření a finančního výsledku hospodaření.
- *mimořádný výsledek hospodaření* (porovnání obrátů účtů účtové skupiny 58 a 68).
  - Mimořádný VH vzniká nahodilým způsobem.
- *výsledek hospodaření za účetní období*, který je součtem výsledku hospodaření z běžné činnosti a mimořádného výsledku hospodaření. Ve výkazu zisku a ztráty se tento výsledek uvádí v čisté výši, tj. po zdanění)

### 2.3.2 Nedostatky výsledovky

Přestože je výsledovka považována za základní účetní výkaz, není univerzálně použitelná. Skrývá v sobě velkou řadu nedostatků, se kterými by měly účetní jednotky (v roli jejího uživatele) počítat. Je třeba brát v potaz, že čistý zisk neodpovídá skutečnému objemu finančních prostředků, které má účetní jednotka k dispozici. Tento důsledek je způsoben několika skutečnostmi:

- ve výsledovce jsou zachyceny pouze náklady a výnosy, nikoli výdaje a příjmy,
- náklady a výnosy jsou v účetnictví zaúčtovány k okamžiku vzniku, což ve skutečnosti často neodpovídá skutečným peněžním výdajům a příjmům,
- do tržeb (výnosů běžného účetního období) není zahrnuto inkaso plateb z prodeje, který byl realizován na úvěr v předchozím období,
- výkaz zisku a ztráty značně ovlivňují odpisy; ty jsou nákladem, i přesto však neznamenají úbytek peněžních prostředků jednotky,

- dalším příkladem je pak amortizace goodwillu, patentovaných práv anebo diskont při prodeji obligací,
- tvorba rezervy na opravu hmotného majetku je nákladem, ale výdaj nastává až v okamžiku, kdy účetní jednotka uhradí opravu,
- náklady daného období představují všechny výdaje učiněné po celou dobu procesu vytváření výnosů daného období. Mzdy, platy, režie a další náklady nemusejí být vždy skutečně zaplacený ve stejném období, kdy se objevují ve výkazu zisku a ztrát.

Výkaz zisku a ztráty měří čistý zisk jakožto výsledek hospodaření společnosti během určitého účetního období. Tento výkaz je sestaven na kumulativní bázi, nikoliv na bázi hotovosti, a proto ani čistý zisk nereflektuje skutečnou dodatečnou hotovost získanou hospodařením firmy v daném období.

### 2.3.3 Předkládání informací

V současné době se neustále diskutuje o způsobu předkládání výsledku hospodaření, nicméně SFAS<sup>1</sup> č. 130 uvádí tři možnosti, jak lze předkládat externím uživatelům tento typ informací:

- *na bázi jediného výkazu*, který podává uživatelům souhrnnou informaci o čistém zisku za účetní období a o zbývajícím výsledku hospodaření,
- *na bázi dvou výkazů* – prvním výkazem je klasický výkaz zisku a ztrát a druhým výkazem je výkaz samostatný, který podává informace o zbývajících složce úplného výsledku hospodaření,
- *na bázi komplexně pojatého výkazu o změnách ve vlastním kapitálu* – tento výkaz má řadu předností, protože zobrazuje nejen informace o změnách ve vlastním kapitálu, ale taktéž jsou zde vykázány operace spojně se zbývajících složkou souhrnného výsledku hospodaření. Představuje tak lepší informační zdroj pro hodnocení celkové výkonnosti podniku z různých hledisek a zvyšuje šance na odhalení případného řízení zisku.

V současné době je nejvíce uplatňována první varianta vykazování, a sice formou na bázi jediného výkazu. Ten by měl ve své hlavní podstatě podávat souhrnné informace o výkonnosti podniku za dané účetní období. Informace jsou pak mnohem přesnější než ty,

---

<sup>1</sup> Statement of Financial Accounting Standards

kteřé jsou vykázány ve výkazu zisku a ztrát a umožňují uživatelům získat ucelenější přehled o finanční situaci podniku.

## 2.4 Funkce zisku

Mezi základní funkce zisku patří:

- *kriteriální funkce zisku* – zisk slouží jako důležité kritérium při rozhodování o všech základních a zásadních otázkách ekonomiky podniku – o objemu výroby, nových výrobcích, investicích,
- *rozvojová funkce zisku* – zisk představuje hlavní zdroj akumulace, tj. tvorby finančních zdrojů pro další rozvoj podniku,
- *rozdělovací funkce zisku* – zisk je základním ukazatelem při rozdělování důchodů mezi vlastníky podniku (dividendová politika),
- *motivační funkce zisku* – zisk je základním motivem veškerého podnikání a může být základem hmotné zainteresovanosti pracovníků.

### 2.4.1 Možnosti zvyšování zisku

- snižování nákladů:
  - snížení fixních (pevných) nákladů za období,
  - snížení variabilních (proměnlivých) nákladů za období,
  - reengineering podniku vedoucí ke snížení nákladů,
  - zrychlení obratu oběžného majetku.
- zvyšování výnosů:
  - zajištění spokojenosti a stálosti zákazníků, získání nových trhů,
  - změna struktury sortimentu prodávaných výrobků a nabízených služeb,

- inovace – prodej nových výrobků, strategie „sbírání smetany“<sup>2</sup>,
- finanční restrukturalizace podniku vedoucí ke zvyšování ziskovosti vlastního kapitálu.

## 2.5 Rozdělení zisku

- *příděl do rezervního fondu* – toto rozdělení zisku se týká všech obchodních společností, příděl je povinný v kapitálových společnostech,
- *příděl do statutárního fondu* – účetní jednotka se k jeho tvorbě zavazuje v zakladatelské listině (smlouvě). Tvorba statutárního fondu obvykle není stanovena žádným závazným právním předpisem,
- *příděl do nedělitelného fondu* – příděl se týká všech družstev a je povinný,
- *příděly do ostatních fondů* – tyto fondy vytváří účetní jednotka na základě svého vlastního uvážení, není tedy povinný (např. fond příspěvků na dovolenou),
- *příděl na zvýšení základního kapitálu*,
- *výplata dividend* (podíly na zisku) *vlastníkům*,
- *ponechání nerozděleného zisku k dalšímu použití v příštích letech*,
- *úhrada vzniklé ztráty z minulých let*.

Jak již bylo zmíněno, obchodní společnosti mají povinnost odvádět příděly zisku do zákonného rezervního fondu, družstva pak do fondu nedělitelného.

### 2.5.1 Účet 421 – Zákonný rezervní fond

V případě dosažení zisku mají kapitálové obchodní společnosti (akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným) povinnost vytvářet zákonný rezervní fond. Podle právní formy dané společnosti se odvíjí výše odvodů ze zisku do tohoto fondu. Rezervní fond slouží ke krytí výkyvů v hospodaření společnosti, především pak k uhrazení ztráty minulých let.

*Akciové společnosti* mají povinnost vytvářet rezervní fond ze zisku vykázaného v řádné účetní závěrce a to za rok, v němž bylo poprvé zisku dosaženo. Výše zisku, který bude do fondu odveden, představuje minimálně 20 % z čistého zisku, maximálně pak

---

<sup>2</sup> Tato strategie je založena na uplatňování relativně nízké ceny v poměrně krátkém časovém období, nejčastěji při zavádění nového výrobku na trh. Firma tak získá na nějakou dobu monopolní výhodu.

10 % hodnoty základního kapitálu společnosti. V dalších letech musí akciové společnosti do svého rezervního fondu přidělit alespoň 5 % z čistého zisku. Příděly probíhají tak dlouho, dokud rezervní fond společnosti nečítá minimální výši 20 % základního kapitálu. V případě, že nastane situace, kdy bude rezervní fond použit a jeho výše klesne pod toto zákonem stanovené minimum, musí být fond znovu dotvořen.

*Společnosti s ručením omezeným* mají povinnost tvořit rezervní fond po dobu a ve výši, jaká jim je stanovena společenskou smlouvou. Nebyl-li rezervní fond vytvořen již se vznikem společnosti, musí jej společnost dotvořit z čistého zisku za rok, v němž poprvé společnost vytvoří zisk. Minimální výše je 10 % z čistého zisku, maximální 5 % ze základního kapitálu. Fond se doplňuje každý rok o částku, která je stanovena ve společenské smlouvě či stanovách, částka však nesmí být nižší než 5 % z čistého zisku. Fond se doplňuje po dobu, kdy výše rezervního fondu nedosáhne výše určené ve společenské smlouvě či stanovách, nejméně však do výše 10 % základního jmění. V případě, že bude rezervní fond použit a jeho výše klesne pod toto minimum, musí být znovu dotvořen. V takové situaci bude výše přídělu činit pouze 5 % ze zisku, a to i v případě, že byl celý rezervní fond vyčerpán.

### **2.5.2 Účet 422 – Nedělitelný fond**

Nedělitelný fond mají povinnost vytvářet družstva, a to při svém vzniku. Fond musí dosahovat minimální výše 10 % zapisovaného základního kapitálu. Každým rokem se pak doplňuje nejméně o 10 % čistého zisku a to až do okamžiku, kdy výše fondu dosáhne částky odpovídající jedné polovině zapisovaného základního kapitálu družstva.

### 3 Úprava výsledku hospodaření na daňový základ

Na konci každého účetního období mají účetní jednotky povinnost vypočítat svou daňovou povinnost. K výpočtu je nezbytně nutný výsledek hospodaření běžného účetního období, jenž je následně transformován na daňový základ. Při transformaci se účetní jednotky neobejdou bez znalosti těchto důležitých daňových pojmů:

*Daň* je povinná, zákonem vynutitelná a nenávratná peněžitá částka, kterou musí odvádět fyzická či právnická osoba do veřejného rozpočtu státu.

Jak uvádí Dušek (2010), v České republice rozlišujeme daně přímé a daně nepřímé.

- Přímé daně:
  - daň z příjmů (zákon č. 586/1992 Sb.),
  - daň z nemovitosti (zákon č. 338/1992 Sb.),
  - daň dědická (zákon č. 357/1992 Sb.),
  - daň darovací (zákon č. 357/1992 Sb.),
  - daň z převodu nemovitostí (zákon č. 357/1992 Sb.),
  - daň silniční (zákon č. 16/1993 Sb.).
- Nepřímé daně:
  - daň z přidané hodnoty (zákon č. 235/2004 Sb.),
  - daň spotřební (zákon č. 353/2003 Sb.),
  - daň energetické (ekologické), (zákon č. 261/2007 Sb.),
    - daň ze zemního plynu a některých dalších plynů,
    - daň z pevných paliv,
    - daň z elektřiny.

*Poplatníkem* se rozumí subjekt, jehož příjmy nebo majetek jsou podrobeny dani. Může se jednat o osoby fyzické či osoby právnické. Poplatníkem daně z příjmů právnických osob jsou ty osoby, které se neřadí mezi fyzické osoby a dále organizační složky státu. Jak píše Jaroš (2009), právnické osoby jsou vymezeny v Občanském zákoníku a lze je rozdělit na:

- *podnikatelské subjekty* – do této skupiny náleží ty subjekty, které byly zřízeny za účelem podnikání. Patří zde například obchodní společnosti (akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti) a družstva,

- *nepodnikatelské subjekty* - řadí se k nim například politické strany, různá zájmová sdružení právnických osob, občanská sdružení, obecně prospěšné společnosti, nadace, obce, příspěvkové organizace.
- Z hlediska následného zdanění a rozsahu daňové povinnosti je rozlišováno, zda-li má právnická osoba sídlo na území České republiky („daňový rezident“) či v zahraničí („daňový nerezident“). Daňový rezident zdaňuje příjmy jak ze zdrojů nacházejících se na území ČR, tak z příjmů plynoucích ze zdrojů v zahraničí. Nerezidenti mají omezenou daňovou povinnost a zdaňují v České republice pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR vymezené v § 22 ZDP. Nerezidentům může na území České republiky vzniknout stálá provozovna, a to například v případech, kdy nerezident na území ČR zřídil dílnu, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště. K tomu je nutno poznamenat, že v případech, kdy nerezident zřídil na území České republiky staveniště či místo provádění stavebně-montážních projektů, je nutné pro účely vzniku stálé provozovny posoudit, zda jejich doba trvání přesáhla či nepřesáhla 6 měsíců v jakémkoliv období 12 ti kalendářních měsíců po sobě jdoucích, neboť stálá provozovna v těchto případech vzniká, pouze pokud doba trvání předmětného místa k výkonu činnosti přesáhne 6 měsíců. Nerezident zdaňuje pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky.

*Plátcem* je možno chápat subjekt, který pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně příslušnou daň vybranou od poplatníků anebo sraženou poplatníkům.

*Základ daně* je hodnota, ze které je daňový subjekt povinen vypočítat svou daňovou povinnost. Pro zjištění správné hodnoty základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního právního předpisu. Aby mohl být základ daně správně stanoven, musí být přesně definován předmět zdanění. Základ daně může být stanoven jak v naturálních jednotkách, tak také v jednotkách peněžních.

*Základ daně z příjmů právnických osob* je definován jako rozdíl, o který příjmy (s výjimkou příjmů osvobozených a příjmů, které nejsou předmětem daně) převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

Jak říká Jaroš (2010), *Zdaňovacím obdobím* se rozumí časový interval, za který je stanoven základ daně a výše daňové povinnosti. U právnických osob se za zdaňovací období může považovat:



- kalendářní rok – tj. 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců; začíná prvním dnem měsíce ledna,
- hospodářský rok – tj. 12 po sobě jdoucích měsíců, může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce než je měsíc leden. Účetní jednotka může uplatnit hospodářský rok jen v případě, že oznámí záměr změny účetního období místně příslušnému správci daně, nejméně 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období,
- účetní období – za předpokladu, že je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců.

*Účetní období delší než 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců* může dle § 3 odst. 2 zákona o účetnictví vzniknout v těchto případech:

- v případě změny účetního období (kalendářní rok, hospodářský rok) si může účetní jednotka stanovit, že účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období bude delší než 12 měsíců,
- v případě vzniku účetní jednotky v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku si může účetní jednotka stanovit, že účetní období o příslušnou dobu delší než 12 měsíců.

*Splatnost daně* znamená lhůtu, ve které je nutné daňovou povinnost zaplatit. Lhůty se liší podle jednotlivých druhů daní.

### **3.1 Princip zdanění příjmů právnických osob**

U běžných podnikatelských subjektů mohou být jednotlivé neosvobozené příjmy (§ 19 ZDP), které jsou předmětem daně (§ 18 ZDP), zdaňovány jedním z následujících způsobů, a sice:

- v rámci obecného základu daně sazbou 19 %,
- v rámci základu pro daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, která je nejčastěji 15 %,
- v rámci samostatného základu daně, kde sazba činí 15 %.

Srážková daň a samostatný základ daně bývá u právnických osob aplikován zejména u dividendových příjmů.

Od příjmů zdaňovaných v rámci obecného základu daně lze při zjišťování základu daně odečíst výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů a to ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené ZDP a zvláštními předpisy.

### **3.1.1 Předmět daně**

Podle § 18 zákona o dani z příjmů jsou předmětem daně z příjmů právnických osob příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Jde jak o příjmy peněžní, tak i nepeněžní.

Předmětem DPPO nejsou:

- příjmy získané nabytím akcií podle zákona č. 92/1991 Sb. získané v rámci tzv. „velké privatizace“,
- příjmy získané zděděním nebo darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva s výjimkou z nich plynoucích příjmů,
- příjmy získané s vydáním pohledávky, a to do výše náhrad podle zvláštních zákonů, do výše nároků na vydání základního podílu, a dále příjmy z vydání dalšího podílu v nepeněžní formě u poplatníků, kteří mají postavení oprávněné osoby na základě zákona č. 229/1991 Sb.,
- příjmy z vlastní činnosti Správy úložišť radioaktivních opadů, s výjimkou příjmů podléhajících zvláštní sazbě daně vybírané srážkou,
- příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva a ve výši, kterou je Česká republika povinna uhradit, nebo z titulu smírného urovnání záležitosti před Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou se Česká republika zavázala uhradit.

### **3.1.2 Osvobozené příjmy**

V § 19 ZDP jsou z nejrůznějších důvodů některé příjmy osvobozeny od daně. Jedná se například o:

- členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijaté zájmovými sdruženími právnických osob, profesními komorami s nepovinným

členstvím, občanskými sdruženími včetně odborových organizací, politickými stranami a politickými hnutími,

- výnosy kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony a příspěvky členů, registrovaných církví a náboženských společností,
- příjmy z cenově regulovaného nájemného z bytů, z nájemného z garáží a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, zřízených po roce 1958, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních právních předpisů,
- příjmy z provozu malých vodních elektráren do výkonu 1 MW, větrných elektráren, tepelných čerpadel, solárních zařízení, zařízení na výrobu a energetické využití bioplynu a dřevoplynu, zařízení na výrobu elektřiny nebo tepla z biomasy, zařízení na využití geotermální energie, a to v kalendářním roce, v němž byly poprvé uvedeny do provozu, a v bezprostředně následujících 5 ti letech (tohoto osvobození se poplatník může vzdát oznámením správci daně, a to nejpozději ve lhůtě pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, v němž byly tyto zdroje a zařízení uvedeny do provozu),
- příjmy Fondů dětí a mládeže,
- příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů,
- příjmy poplatníků, kteří nejsou založení nebo zřízeni za účelem podnikání, které jim plynou jako odvod části výtěžku loterií a jiných podobných her povolených podle zvláštního právního předpisu,
- příjmy plynoucí dlužníkovi ve zdaňovacím období, ve kterém bylo rozhodnuto o povolení reorganizace podle zvláštního právního předpisu, a ve zdaňovacím období následujícím bezprostředně po zdaňovacím období, ve kterém bylo rozhodnuto o povolení reorganizace, pokud v něm nedošlo ke skončení reorganizace,
- úrokové výnosy z hypotéčních zástavních listů, v jejichž emisních podmínkách se emitent zavázal použít k řádnému krytí závazků z těchto listů pouze pohledávky z hypotéčních úvěrů, které byly poskytnuty výhradně na financování investic do nemovitostí nebo na financování bytových potřeb,
- příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, vyplácené dceřinou společností, která není v likvidaci, mateřské společnosti,

- příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti plynoucí tuzemské mateřské společnosti nebo stále provozovně společnosti,
- výnosy z prostředků rezerv uložených na zvláštním vázaném účtu v bance podle zvláštního právního předpisu a výnosy ze státních dluhopisů pořízených z prostředků zvláštního závazného účtu v bance v případě, stanou-li se příjmem zvláštního vázaného účtu.

### **3.1.3 Rozdíl mezi hospodářským výsledkem a základem daně**

Hospodářský výsledek nelze zaměňovat za základ daně, nejsou totožné. Mezi oběma pojmy existují základní rozdíly. Účetní hospodářský výsledek před zdaněním je zjištěn srovnáním výnosů a nákladů účetní jednotky. O výnosech je účtováno v účtové třídě 6, náklady se pak účtují v účtové třídě 5. Účtům, které zahrnují výnosy a náklady se říká účty výsledkové, a to právě proto, že se z nich dá vyčíslit výše hospodářského výsledku.

Účetní výsledek hospodaření není daňovým základem, ale tvoří pouze podklad pro zjištění základu daně. Základ daně je rozdíl mezi zdanitelnými výnosy a daňově uznatelnými náklady podniku. Není tudíž vyloučeno, že účetně dosáhne společnost ztráty, a přesto bude platit daň z příjmů.

## **3.2 Hospodářský výsledek a jeho transformace na základ daně**

Jak již bylo uvedeno, účetní hospodářský výsledek slouží jako podklad pro zjištění základu daně. Proto je nutné hospodářský výsledek upravit, tzn. *transformovat* jej na základ daně. Transformace z účetního výsledku hospodaření na základ daně se promítne v řádcích 20 až 170 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob.

### **Hospodářský výsledek se upraví o:**

- položky připočitatelné k účetnímu výsledku hospodaření,
- položky odečitatelné od účetního výsledku hospodaření.

## **Položky, o které se navýší účetní výsledek hospodaření:**

Výsledek hospodaření se navýší o všechny zaúčtované náklady, které podle zákona o daních z příjmů neovlivní základ daně.

### **3.2.1 Daňově neuznatelné náklady § 25 zákona o dani z příjmů**

Na základě zákona o účetnictví musí vést právnické osoby účetnictví tak, aby sestavená účetní závěrka předkládala poctivý a věrný obraz předmětu a činnosti účetní jednotky. Proto je jednotka povinna zaúčtovat do svých nákladů všechny skutečnosti, které byly nákladem, a to bez ohledu na to, zda se bude jednat o náklad daňově uznatelný či nikoli.

V zákoně o dani z příjmů jsou vyjmenovány některé výdaje (náklady), které není možno daňově uznat. Těmito náklady se rozumí výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které pro daňové účely nelze uznat. Jsou vedeny v zákoně č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů pod § 25.

Mezi tyto daňově neuznatelné náklady patří:

- *náklady na reprezentaci* – účet 513 – v plné výši
  - za náklady na reprezentaci se považují zejména náklady na pohoštění a občerstvení.
  - Pohoštěním se zpravidla rozumí podání občerstvení osobě, která je partnerem v obchodním nebo jiném jednání. Účelem pohoštění je motivace obchodních partnerů ke zvýšení zájmů o obchodní jednání a o další následné obchodní kontakty. Cílem je vytvoření podmínek pro dosažení výnosů za co nejvýhodnějších nákladových podmínek.

**Tabulka 3.1 Účetní operace - účet 513 - Náklady na reprezentaci**

| Účetní operace   | MD  | D   |
|--|-----|-----|
| Vyskladnění zboží za účelem reprezentace společnosti     | 513 | 132 |
| Vyskladnění materiálu za účelem reprezentace společnosti | 513 | 112 |
| Vyskladnění výrobků za účelem reprezentace společnosti   | 513 | 123 |
| Úhrada reprezentace v hotovosti                          | 513 | 211 |

Zdroj: Vlastní účetní případy

- *odměny členům společnosti a družstva* – účet 523 – v plné výši
  - o Zde se účtují odměny členům kolektivních statutárních orgánů obchodních společností (například odměny členům představenstva akciových společností).

**Tabulka 3.2 Účetní operace - účet 523 - Odměny členům společnosti a družstva**

| Účetní operace                                       | MD  | D   |
|--|-----|-----|
| Zúčtování hrubé odměny členům společnosti a družstva | 523 | 379 |

Zdroj: Vlastní účetní případy

- *ostatní sociální pojištění* – účet 525 – pojištění nad rámec zákonné výše
  - o Na tomto účtu účetní jednotka účtuje například o životním a penzijním připojištění, které hradí podnik za své zaměstnance. V případě, že se jedná o částky, které nepřevyší hranici stanovenou zákonem o daních z příjmů, jsou tyto položky daňově uznatelné. Částky nad tuto hranici jsou daňově neuznatelné.

**Tabulka 3.3 Účetní operace - účet 525 - Ostatní sociální pojištění**

| Účetní operace   | MD  | D        |
|--|-----|----------|
| Vznik závazků k příslušným institucím z titulu dobrovolného plnění | 525 | 336, 379 |

Zdroj: Vlastní účetní případy

- *sociální náklady individuálního podnikatele* – účet 526 – v plné výši
  - o Na tomto účtu účetní jednotka zachycuje předpisy závazků ze zákonného sociálního a zdravotního pojištění a jejich úhrady u podnikatele fyzické osoby (OSVČ) popřípadě za spolupracující osoby podnikatele.

**Tabulka 3.4 Účetní operace - účet 526 - Sociální náklady individuálního podnikatele**

| Účetní operace  | MD  | D   |
|---|-----|-----|
| Předpis zdravotního pojištění a sociálního pojištění za OSVČ. | 526 | 336 |

Zdroj: Vlastní účetní případy

- *ostatní sociální náklady* – účet 528 – pojištění nad rámec zákonné výše
  - o Slouží k evidenci nákladů vyplacených nad rámec stanovený zákonem (například příspěvek na závodní stravování nad stanovený limit).

**Tabulka 3.5 Účetní operace - účet 528 - Ostatní sociální náklady**

| Účetní operace                          | MD  | D   |
|---|-----|-----|
| Výdej stravenek hrazený zaměstnavatelem | 528 | 213 |

Zdroj: Vlastní účetní případy

- *ostatní daně a poplatky* – účet 538
  - o Na tomto účtu se účtují zejména předpisy a úhrady daně dědické, daně darovací, daně z převodu nemovitosti (předepsaná, ale neuhrazená daň z převodu je daňově neuznatelná) a daně spotřební. Patří zde například spotřeba kolků, úhrada soudních a správních poplatků hrazených přímo (bez použití kolků), poplatky za použití dálnic (dálniční známky).

**Tabulka 3.6 Účetní operace - účet 538 - Ostatní daně a poplatky**

| Účetní operace        | MD  | D   |
|-----------------------|-----|-----|
| Předpis daně dědické  | 538 | 345 |
| Předpis daně darovací | 538 | 345 |

Zdroj: Vlastní účetní případy

- *dary* – účet 543 – v plné výši daňově neuznatelné, ale mohou být následně odečitatelnou položkou od základu daně do limitu určeného zákonem
  - Právnická osoba coby dárce může snížit svůj základ daně v úhrnu maximálně o 5 % ze základu daně, minimálně musí hodnota daru činit 2 000 Kč.
  - Fyzická osoba coby dárce může snížit svůj základ daně v úhrnu maximálně o 10 % ze základu daně, minimálně musí být hodnota darů 2 % ze základu daně nebo 1 000 Kč.
  - Předmětem daru mohou být peněžní prostředky, movité věci, nemovité věci, pohledávky, převoditelná majetková práva či jiné majetkové hodnoty.
  - Podle § 25 odst. 1 písmeno t zákona o dani z příjmů se za dar nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, pokud:
    - je opatřen obchodní firmou poskytovatele tohoto předmětu,
    - je opatřen ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu,
    - je opatřen názvem propagovaného zboží nebo služby,
    - je jeho hodnota bez daně z přidané hodnoty menší než 500 Kč,
    - není předmětem spotřební daně (s výjimkou tichého vína).

**Tabulka 3.7 Účetní operace - účet 543 – Dary**

| Účetní operace                                | MD  | D   |
|---|-----|-----|
| Poskytnutí daru vyplaceného pokladnou         | 543 | 211 |
| Poskytnutí daru vyplaceného z bankovního účtu | 543 | 221 |
| Darem poskytnut kancelářský nábytek           | 543 | 082 |
| Účetní jednotka daruje část materiálu charitě | 543 | 112 |

Zdroj: Vlastní účetní případy

- *ostatní pokuty a penále* – účet 545 – nesmluvní pokuty a penále
  - Na tomto účtu se zachycují penále, přírážky k pojistnému na sociální zabezpečení, úroky z prodlení a pokuty (s výjimkou pokut na účtu 544), regulační a sankční opatření ve mzdové oblasti, přírážky na příspěvky na státní politiku zaměstnanosti apod., a to bez ohledu na to, zda byly pokuty a penále zaplacený či nikoliv.



**Tabulka 3.8 Účetní operace - účet 545 - Ostatní pokuty a penále**

| Účetní operace                                       | MD  | D   |
|--|-----|-----|
| Předpis pokuty od živnostenského úřadu               | 545 | 379 |
| Pokuta za pozdní předložení daňového přiznání        | 545 | 345 |
| Předpis sankcí při nesprávném použití dotace         | 545 | 347 |
| Převod zůstatku účtu 545 při uzavírání účetních knih | 710 | 545 |

Zdroj: Vlastní účetní případy

- *odpisy pohledávek* – účet 546 – pohledávky odepsané bez soudního rozhodnutí
  - Pohledávka představuje právo jednoho subjektu (věřitele) požadovat plnění závazků druhého subjektu (dlužníka), tzn. právo na uhrazení dluhu či jiné povinnosti. Věřitel má právo od dlužníka požadovat, aby něco dal, něco vykonal, něco strpěl nebo se něčeho zdržel. Toto peněžitě či nepeněžitě právo může zaniknout smrtí věřitele nebo se může dědit. Pohledávky jsou považovány za aktiva podniku krátkodobá nebo dlouhodobá, dle vypršení jejich lhůty splatnosti. Pohledávky je možné prodat či odkoupit.
  - *Za nedobytnou pohledávku* je možno považovat takové pohledávky, kdy dlužník není schopen či ochoten uhradit dlužnou částku věřiteli. V takovém případě má účetní jednotka dvě možnosti, jak při nedobytných pohledávkách postupovat. Může začít tvořit opravné položky k těmto pohledávkám či pohledávku odepsat.
  - *Tvorba opravné položky k nedobytným pohledávkám* znamená dočasné snížení hodnoty pohledávky. Původní hodnota pohledávky se přitom nemění. Opravné položky se vytváří za předpokladu, že dochází k dočasnému poklesu hodnoty pohledávky a existuje zde možnost její úhrady, započtení či postoupení.
  - *Odpis pohledávky* představuje přímé a trvalé snížení hodnoty pohledávky na účtu pohledávek se současným promítnutím odepsané částky do nákladů. Odepsaná pohledávka se již nikdy nevrátí do původní hodnoty, jedná se tedy o nevratný proces. Odpis může účetní jednotka uplatnit jen do výše pohledávky, která je evidována v účetnictví. Pokud se účetní jednotka rozhodne odepsat nějakou pohledávku, musí nejdříve zkontrolovat, zda k této pohledávce nebyla vytvořena opravná položka, kterou je potřeba zrušit. K účetnímu odpisu pohledávky může dojít v případě, kdy je dlužník podle

tvrzení policie neznámého pobytu nebo je zřejmé, že náklady na vymáhání pohledávky přesáhnou výnosy z těchto pohledávek.

**Tabulka 3.9 Účetní operace - účet 546 - Odpisy pohledávek**

| Účetní operace                                | MD  | D   |
|---|-----|-----|
| Odpis pohledávky                              | 546 | 311 |
| Odepsané, promlčené nebo nedobytné pohledávky | 546 | 315 |
| Odpis pohledávky z dlouhodobých půjček        | 546 | 066 |

Zdroj: Vlastní účetní případy

- *odpisy dlouhodobého a hmotného majetku* – účet 551 – rozdíl mezi nižšími daňovými a vyššími účetními odpisy
  - V případě porovnávání mezi daňovými a účetními odpisy mohou nastat dvě situace:
    - účetní odpisy jsou nižší než odpisy daňové => výsledek hospodaření je možno při transformaci na základ daně snížit o hodnotu vzniklou jako rozdíl mezi odpisy daňovými a účetními,
    - účetní odpisy jsou vyšší než odpisy daňové => výsledek hospodaření je nutno při transformaci na základ daně navýšit o hodnotu vzniklou jako rozdíl mezi odpisy daňovými a účetními.

**Tabulka 3.20 Účetní operace - účet 551 - Odpisy dlouhodobého a hmotného majetku**

| Účetní operace  | MD  | D   |
|---|-----|-----|
| Odpisy  | 551 | 082 |
| Účetní odpis samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí | 551 | 082 |
| Účetní odpis softwaru   | 551 | 073 |
| Účetní odpis budovy   | 551 | 081 |
| Účetní odpis nehmotných výsledků výzkumu a vývoje               | 551 | 072 |
| Účetní odpis ocenitelných práv                                  | 551 | 074 |
| Účetní odpis pěstitelských celků a trvalých porostů             | 551 | 085 |
| Účetní odpis dospělých zvířat a jejich skupin                   | 551 | 086 |

Zdroj: Vlastní účetní případy

- *tvorba a zúčtování rezerv:*

- tvorba a zúčtování ostatních rezerv – účet 554 – v plné výši,
- tvorba a zúčtování finančních rezerv – účet 574 – v plné výši,
- tvorba a zúčtování mimořádných rezerv – účet 584 – v plné výši.
  
- Rezervy slouží účetní jednotce ke krytí budoucích závazků či výdajů, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, ale není jistá částka ani datum, k němuž vzniknou. Tvorba rezerv se účtuje na vrub nákladů. Rezervy nesmí na konci účetního období vykazovat aktivní zůstatek. Rezervy není možno použít ke korekci aktiv, k tomuto účelu jsou určeny opravné položky. Na rozdíl od pohledávek rezervy nesnižují hodnotu aktiv, nýbrž zvyšují hodnotu závazků.
  
- O účetních rezervách účtují většinou jen společnosti s povinným auditem. Rezervy tvořené v souladu se zákonem o rezervách nazýváme zákonné (daňové) rezervy a jejich tvorba snižuje základ daně.

**Tabulka 3.11 Účetní operace - účet 554, 574, 584 - Tvorba a zúčtování rezerv**

| Účetní operace               | MD  | D             |
|------------------------------|-----|---------------|
| Tvorba ostatních rezerv      | 554 | 459           |
| Tvorba finančních rezerv     | 574 | 459           |
| Tvorba mimořádných rezerv    | 584 | 459           |
| Rozpuštění rezerv do nákladů | 459 | 554/ 574/ 584 |

Zdroj: Vlastní účetní případy

- *tvorba a zúčtování opravných položek*

- v provozní činnosti – účet 559 – v plné výši,
- ve finanční činnosti – účet 579 – v plné výši,
- v mimořádné činnosti – účet 589 – v plné výši.
  
- Opravné položky dočasně snižují hodnotu majetku vedeného v účetnictví, a to nepřímou. Může se jednat o dlouhodobý majetek, zásoby, cenné papíry a jiné. Tvorba opravných položek plyne ze zásady opatrnosti. Opravné položky

nesmí na konci účetního období vykazovat aktivní zůstatek. Jejich tvorba se odráží na vrub nákladů účtových skupin 55, 57 a 58 a rozpouštějí se ve prospěch nákladů skupin 55, 57 a 58. V účetní závěrce jim je oprávněně věnována velká pozornost, v rozvaze se koriguje prostřednictvím opravných položek existující hodnota pohledávek. Opravné položky můžeme členit na:

- účetní opravné položky, které jsou daňově neuznatelné, účetní jednotka je může tvořit prakticky ke všem druhům majetku, s výjimkou peněžních prostředků a majetku, který je oceněn reálnou hodnotu. Současně platí, že jejich čerpání, které zvyšuje účetní výsledek hospodaření, nebude zdaněno (je snížen o tuto hodnotu základu daně).
- daňové opravné položky, jež se tvoří pouze k pohledávkám.

**Tabulka 3.12 Účetní operace - účet 559, 579 a 589 - Tvorba a zúčtování opravných položek**

| Účetní operace  | MD  | D   |
|---|-----|-----|
| Tvorba opravné položky ke zboží   | 559 | 196 |
| Tvorba opravné položky k výrobkům   | 559 | 194 |
| Tvorba opravné položky k nedokončené výrobě   | 559 | 192 |
| Tvorba opravné položky k polotovarům  | 559 | 193 |
| Tvorba opravné položky k mladým a ostatním zvířatům   | 559 | 195 |
| Zrušení opravné položky k výrobkům  | 194 | 559 |
| Tvorba opravných položek k majetkovým cenným papírům  | 579 | 291 |
| Zrušení opravné položky k majetkovým cenným papírům   | 291 | 579 |
| Tvorba opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku zjištěnému při inventarizaci a nemajícímu trvalý charakter | 589 | 092 |

Zdroj: Vlastní účetní případy

- *manka a škody*

- Škodou se rozumí fyzické znehodnocení (poškození nebo zničení) majetku ve vlastnictví poplatníka, a to za objektivních i subjektivních příčin, pokud je majetek v důsledku škody vyřazen.
- Mankem se rozumí inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav majetku je nižší než účetní.
- Za tyto škody a manka se nepovažují technologické a technické úbytky a úbytky vyplývající z přirozených vlastních zásob, ztrát v maloobchodním prodeji a nezaviněné úhyny zvířat, která nejsou pro účely zákona hmotným majetkem, a to do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků a ztrátového stanoveného poplatníkem.
- Manka a škody z provozní činnosti – účet 549 (může být daňově uznatelný),
- Manka a škody na finančním majetku – účet 569 (může být daňově uznatelný),
- Škody – účet 582 – například škody v důsledku živelných pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem (může být daňově uznatelný),
- částky manka přesahující náhrady za ně – s výjimkou škod ze živelných pohrom a škod způsobených neznámým pachatelem podle sdělení policie, které se zahrnují do základu daně v plné výši.

**Tabulka 3.13 Účetní operace - účet 549, 569 a 582 - Manka a škody**

| Účetní operace   | MD  | D   |
|--|-----|-----|
| Doúčtování zůstatkové ceny majetku zničeného živelnou pohromou | 582 | 082 |
| Účetní jednotce byl odcizen počítač                            | 549 | 082 |
| Při inventarizaci bylo zjištěno manko u zásob zboží            | 549 | 132 |
| Při inventarizaci bylo zjištěno manko v pokladně               | 569 | 211 |

Zdroj: Vlastní účetní případy

K účetnímu výsledku hospodaření je nutné přičíst i výnosy, které je potřeba zdanit, ale nebyly v účetnictví z jakéhokoliv důvodu proúčtovány. Mezi neproúčtované položky,

které zvyšují základ daně, patří například nepeněžní příjmy nebo částka neuhrazeného závazku, od jehož splatnosti uplynulo více než 36 měsíců.

Patří zde například:

- *úroky* – účet 662 – úroky, které již podlely srážkové dani (nejde o úroky z běžného účtu),
- *výnosy z dlouhodobého finančního majetku* – účet 665 – dividendy, které již podlely srážkové dani,
- *výnosy z krátkodobého finančního majetku* – účet 666 – dividendy, které již podlely srážkové dani.

### **3.2.2 Položky, které snižují účetní výsledek hospodaření**

Pro zjištění základu daně se odečítají zaúčtované výnosy, které nebudou zdaněny. Například výnosy, které jsou od daně osvobozené, výnosy zdaňované až při inkasu (jako například úhrada smluvních pokut a úroků z prodlení) nebo výnosy, které jsou zdaňovány zvláštní sazbou daně, tj. srážkovou daní.

### **Odečitatelné položky od základu daně**

Mezi odečitatelné položky od základu daně patří odpočet daňové ztráty, odpočet výdajů na výzkum a vývoj, odpočet u neziskových subjektů, odpočet darů na obecně prospěšné účely.

#### **Odpočet daňové ztráty**

Od stanoveného základu daně je možno odečítat daňovou ztrátu, jež vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období, či její část. Odečítání je povoleno po dobu maximálně 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Poplatník ji může odečíst maximálně do výše základu daně. Daňová ztráta se zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

## Odpočet výdajů na výzkum a vývoj

Od základu daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které byly vynaloženy poplatníkem při realizaci projektů týkajících se výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů, technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části.

Jak ale říká Jaroš (2009), je nutné pro uplatnění tohoto odpočtu respektovat následující omezení a podmínky:

- výdaje, z jejichž hodnoty se předmětný odpočet odvíjí, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů,
- výdaje, z jejichž hodnoty se předmětný odpočet odvíjí, musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů poplatníka. Pokud vynaložené výdaje souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základu daně odečíst pouze jejich část,
- výdaje, z jejichž hodnoty se předmětný odpočet odvíjí, musí splňovat charakteristiky nákladů na výzkum a vývoj dle zákona č. 130/2002 Sb., tj. v každém projektu musí být obsažen prokazatelný prvek novosti (předmětem projektu nemůže být pouhá inovace s využitím běžně dostupných znalostí, ale v projektu musí být přítomen konkrétní ocenitelný prvek novosti),
- pro účely uplatnění tohoto odpočtu je nutné zpracovat projekt, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji.
- Tento odpočet nelze uplatnit:
  - o na služby,
  - o na nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje,
  - o na licenční patenty,
  - o na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných rozpočtů.

## Odpočet u neziskových subjektů

Ve smyslu § 20 odst. 7 ZDP mohou neziskové subjekty vymezené v § 18 odst. 3 ZDP snížit základ daně upravený o položky dle § 34 ZDP až o 30 %, maximálně však o 1 000 000

Kč s tím, že činí-li toto snížení méně než 30 000 Kč, lze odečíst 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně.

#### Odpočet darů na obecně prospěšné účely

Podle § 20 odst. 8 ZDP lze od základu daně sníženého o odečitatelné položky dle § 34 ZDP odečíst hodnotu darů poskytnutých na obecně prospěšné účely vymezené zákonem, pokud hodnota daru činí alespoň 2 000 Kč.

Za tyto odečitatelné dary lze považovat např. dary poskytnuté obcím, krajům, organizačním složkám státu a právnickým osobám se sídlem na území České republiky, jakož i právnickým osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek podle zvláštního zákona, a to na financování vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, kultury, školství apod.

V této souvislosti je nutné upozornit na tyto skutečnosti:

- hodnoty darů, který lze odečíst od základu daně podle § 20 odst. 8 ZDP, může poplatník uplatnit v tom zdaňovacím období, ve kterém byl dar prokazatelně poskytnut,
- u darovaného majetku je hodnotou daru nejvýše daňová zůstatková cena hmotného majetku nebo hodnota zachycená v účetnictví podle zvláštního právního předpisu u ostatního majetku,
- v úhrnu lze odečíst nejvýše 5 % ze základu daně sníženého o odečitatelné položky dle § 34 ZDP,
- je – li poplatník společníkem veřejné obchodní společnosti nebo komplementářem komanditní společnosti, je součástí hodnoty darů, které lze odečíst od základu daně, i část odečtu hodnoty darů vztahující se k této společnosti,
- odečet hodnoty darů nemohou uplatnit neziskové subjekty.



**Tabulka 3.14 Schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob**

| ÚČETNÍ SYSTÉM                               | DAŇOVÝ SYSTÉM                                   |
|---|---|
| výnosy účetního období                      |   |
| - náklady účetního období                   |   |
| <b>= výsledek hospodaření před zdaněním</b> | <b>= výsledek hospodaření před zdaněním</b>     |
|   | - příjmy, které nejsou předmětem ZDP            |
|   | - příjmy osvobozené od daně z příjmů            |
|   | - příjmy tvořící samostatný základ daně         |
|   | - příjmy zdaněné konečnou srážkovou daní        |
|   | + náklady související s uvedenými druhy příjmů  |
|   | + účetní náklady neuznané za daňové náklady     |
|   | +/- daňové úpravy výsledku hospodaření          |
|   | <b>= základ daně</b>                            |
|   | - daňová ztráta z minulých zdaň. období         |
|   | - případné další odečitatelné položky dle ZDP   |
|   | - odpočet poskytnutých daňově relevantních darů |
|   | <b>= základ daně snížený (zaokrouhlený)</b>     |
|   | . aktuální sazba daně                           |
|   | <b>= daň z příjmů právnických osob</b>          |
|   | - slevy na zaměstnance se zdravotním postižením |
|   | - sleva na dani z titulu investičních pobídek   |
| <b>- daň z příjmů splatná</b>               | <b>= výsledná daňová povinnost</b>              |
| <b>= disponibilní zisk</b>                  |   |
| <b>- daň z příjmů odložená</b>              |   |
| <b>= disponibilní zisk k rozdělení</b>      |   |

Zdroj: Štohl (2005, str. 85)

## Vliv daňových a účetních odpisů na výsledek hospodaření

Odpisy majetku slouží k vyjádření poklesu hodnoty dlouhodobého majetku podniku. Vyjadřují jeho fyzické a morální zastarávání. Jsou součástí nákladů a ovlivňují výsledek hospodaření podniku. Slouží k vytvoření disponibilních zdrojů pro obnovu majetku.

*Daňové odpisy* upravuje § 26 – 33 zákona o daních z příjmů. Tyto odpisy se evidují mimo účetnictví pro účely stanovení daňového základu a představují daňově uznatelný náklad.

### **Rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem**

Daňový odpis je nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, je daňově uznatelným nákladem. Účetní odpis jím není. Účetní odpisy musí respektovat reálnou situaci v podniku a co nejvěrněji vyjadřovat opotřebení dlouhodobého majetku.

Účtujeme-li v podvojném účetnictví o účetních odpisech, musíme pro potřeby úpravy hospodářského výsledku před zdaněním na základ pro odvod daně z příjmů, upravit tento základ daně o položku rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy. Rozdíl mezi daňovými a účetními náklady vyplývá z časového posunu mezi obdobím, kdy se o nákladech účtuje a obdobím, kdy je náklad daňově uznán.

Jestliže nastane situace, kdy účetní odpisy jsou vyšší než daňové, je nutno upravit na konci roku daňový základ, a to tak, že rozdíl mezi těmito odpisy je přičten k daňovému základu.

Pokud nastane opačná situace, tedy že daňové odpisy jsou vyšší než účetní, rozdíl od daňového základu se odečte.

Příklad:

V roce 2010 si firma ABC a.s. pořídila počítačovou sestavu v hodnotě 100 000 Kč. Jedná se o odpisovou skupinu číslo 1, doba odepisování je 3 roky, odpisování je lineární (rovnoměrné).

Výpočet rovnoměrných odpisů (RO) v prvním roce odepisování je určen vztahem (1)

$$RO1 = \frac{VC \cdot s1}{100}, \quad (1)$$

kde  $VC$  je vstupní cena a  $s1$  odpisová sazba v prvním roce.

**Tabulka 3.15 Výpočty k příkladu**

| rok                   | 2010                           | 2011                           | 2012                           |
|-----------------------|--------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
|                       | $100\,000 \cdot 0,2 = 20\,000$ | $100\,000 \cdot 0,4 = 40\,000$ | $100\,000 \cdot 0,4 = 40\,000$ |
| účetní odpisy         | $100\,000 / 3 = 33\,334$       | $100\,000 / 3 = 33\,334$       | $100\,000 / 3 = 33\,334$       |
| vliv na daňový základ | bude zvýšen o 13 334           | bude snížen o 6 666            | bude snížen o 6 668            |

Zdroj: Vlastní

Poznámka:

Vzorec pro výpočet účetních odpisů:  $\frac{VC}{n}, \quad (2)$

kde  $VC$  je vstupní cena a  $n$  počet odepisovaných let.

Účetní odpis v roce 2010 a 2011 bude činit 33 334 Kč, i přestože po dosazení do vzorce pro účetní odpisy, vychází částka 33 333,33 periodických. Tato skutečnost je z toho důvodu, že účetní odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Je-li cílem optimalizovat daňový základ, záleží na předpokládaných hodnotách při plánování výsledku hospodaření, a tím i následně základu daně. V případě, že účetní jednotka zjistila, že potřebuje více daňových nákladů na začátku využívání daného majetku (pak je vhodné použít zrychlené odepisování majetku), či že je výhodnější zatěžovat náklady spíše rovnoměrným způsobem.

## Dodatek

Podnik by měl u nově zařazeného majetku stanovit účetní odpisy podle jeho předpokládané doby životnosti a výkonu, bez ohledu na výši daňových odpisů. Tento princip by měl zapracovat do své organizační směrnice. Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy by pravděpodobně narostly a větší by byl i jejich efekt na výsledek hospodaření, zvětšila by se částka a význam odložené daně, kterou podnik povinně zachycuje v účetnictví. Pokud by byla zvolena metoda odepisování odpovídající skutečnému průběhu opotřebení majetku, bylo by možné více ovlivnit výsledek hospodaření podniku bez porušení zákonných předpisů.

### 3.3 Daňová optimalizace

Daňová optimalizace spočívá v tom, že pokud účetní jednotka potřebuje zvýšit daňový základ, aby nepřišla o slevy na dani, umožňuje zákon o dani z příjmů pozastavit či neuplatnit celkovou výši daňových odpisů.

Jak píše Dušek (2011) možností, jak nepřijít o slevy na dani a odpojitelné položky od základu daně, které jsou neprenositelné do dalšího zdaňovacího období je:

- *zvýšit daňový základ* tak, aby je bylo možno odečíst:
  - pozastavit daňové odpisy (§ 26/8),
  - u lineárních odpisů neuplatnit celkovou výši (§ 31),
  - uplatnit ztráty (pokud ještě nepropadla § 34/1),
  - nezačínat nové daňové rezervy,
  - neuplatnit daňové opravné položky pohledávek.
- *snížit daňový základ* (legální snížení daňové povinnosti)
  - o opodstatněné zákonné daňové rezervy,
  - zrušit nevýznamné časové rozlišení dle vnitřní směrnice (s přihlédnutím k ČÚS č. 019 bod 6 a pokynu D-300, § 23 bod 1),
  - o daňové opravné položky pohledávek.

### 3.3.1 Odložená daň

Odložená daňová povinnost je následek rozdílů vzniklých z rozdílného způsobu zacházení a oceňování jednotlivých položek v účetnictví účetní jednotky a v daních z příjmů a z rozdílného dopadu na účetní VH a daňového základu. Podle účetních předpisů jsou povinny o odložené dani účtovat jen ty účetní jednotky, které podléhají auditu. Prostřednictvím odložené daně se uplatňuje obecná účetní zásada opatrnosti při zjišťování a vykazování výsledku hospodaření a zásada věcné a časové vazby příslušeného nákladu s účetním obdobím. Odložená daň je kategorií účetní a nemá v zásadě se splatnou daní nic společného. Odložená daň slouží k přiřazení účetního nákladu vzniklého z povinnosti placení daně v účetnictví osob do správného účetního období. Podstata a význam odložené daně v účetnictví je nejjasněji vidět např. u daňové ztráty, která sice v samotném účetnictví nefiguruje, ale vytváří daňový štít a společnost v následujících obdobích, kdy bude dosahovat účetních a daňových zisků ušetří na daních, protože využije tuto ztrátu z minulých let.

Odložená daň se zjišťuje a účtuje u účetních jednotek, které tvoří konsolidační celek a u všech účetních jednotek, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu podle § 18 odst. 3 a § 20 zákona o účetnictví. U ostatních účetních jednotek se rozhodnutí o účtování odložené daně ponechává v jejich kompetenci.

#### Teoretický příklad<sup>3</sup>

Máme-li teoreticky dvě shodné účetní jednotky, ale jedna z nich vykazuje záporný rozdíl mezi účetními a daňovými zůstatkovými cenami k rozvahovému dni, je zřejmé, že v dalších obdobích bude moci snížit základ daně (vyšší daňové odpisy než účetní). Existuje titul pro odloženou daňovou pohledávku (MD 481 / D 592).

Kdyby druhá účetní jednotka byla v opačné situaci, zaúčtování odloženého daňového závazku (MD 592 / D 481) znamená horší účetní výsledek hospodaření.

---

<sup>3</sup> Zdroj: AMBROŽ, Jan. Účetní závěrka, daň z příjmů. 1. vyd. Praha: Vydavatelství Vladimír – KORŠACH, 2010. 157 s. ISBN 978-80-86296-36-4.

### 3.3.2 Účetní závěrka

Vrcholem ukončení účetního období každé účetní jednotky je sestavení účetní uzávěrky, proto je nutné k poslednímu dni účetního období uzavřít všechny účetní knihy. Účetní závěrka musí poskytovat svým různým uživatelům (management, finanční úřady, banky, věřitelé, dlužníci, zaměstnanci, burzy, akcionáři) komplexní a skutečný obraz podniku a jeho hospodaření v minulém účetním období.

Postup při uzavírání účetních knih můžeme rozdělit do dvou etap:

- 1) přípravná fáze
  - i. inventarizace majetku a závazků,
  - ii. zaúčtování účetních operací na konci účetního období.
- k získání věrného zobrazení hospodářské a finanční situace účetní jednotky je třeba:
  - promítnout do hospodářského výsledku dlouhodobě i krátkodobě existující rizika a možné ztráty ještě před jejich vznikem (opravné položky),
  - náklady, výdaje, výnosy a příjmy přiřadit k tomu období, jehož se věcně a časově týkají (časové rozlišení nákladů a výnosů),
  - zaúčtovat účetní případy, které sice již nastaly, ale ještě k nim nejsou doklady (náklady a výnosy příštích období).
- 2) účetní uzávěrka
  - i. zjištění hospodářského výsledku před zdaněním,
  - ii. výpočet základu daně z příjmů a zaúčtování daňové povinnosti,
  - iii. uzavření všech účtů, tj. zaúčtování zůstatků všech nákladových a výnosových účtů na účet 710 (Účet zisků a ztrát), zaúčtování zůstatků všech rozvahových účtů na účet 702 (Konečný účet rozvahový).

#### Druhy účetních závěrek

Zákon o účetnictví vymezuje tyto druhy účetních závěrek:

- *řádná účetní závěrka* – tuto závěrku sestavují účetní jednotky k poslednímu dni běžného účetního období, tzn. k 31. prosinci běžného roku,

- *mimořádná účetní závěrka* – tuto závěrku musí účetní jednotky sestavovat při mimořádných situacích (ke dni ukončení své podnikatelské činnosti, ke dni vstupu jednotky do likvidace). Sestavení závěrky tedy probíhá v nepravidelných termínech, ale také při použití odlišných zásad.
- *mezitímní účetní závěrka* – účetní jednotky ji sestavují v průběhu účetního období, a to i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne. Při této závěrce jednotky nemají povinnost uzavírat účetní knihy, ale provádějí inventarizaci jen pro své účely vyjádření ocenění.

Účetní závěrky musí obsahovat tyto výkazy:

- *rozvahu* – podává věrný obraz a informace o stavu a struktuře majetku, závazků a vlastním kapitálu, čili o stavu aktiv a pasiv účetní jednotky,
- *výkaz zisku a ztrát* – zaznamenává jednotlivé náklady a výnosy účetní jednotky a jejich výši a podává informace o výsledku hospodaření účetní jednotky (v provozní činnosti, finanční činnosti či činnosti mimořádné),
- *přílohu* – vysvětluje blíže účetní informace.
  - Příloha obsahuje především:
    - obecné údaje o účetní jednotce:
      - popis jednotky (název, právní forma, sídlo, místo podnikání, datum vzniku, předmět podnikání),
      - průměrný přepočtený počet zaměstnanců během účetního období,
      - údaje o půjčkách, jež byly poskytnuty statutárními orgány.
    - informace o účetních metodách a obecných účetních zásadách:
      - použitý způsob při sestavování odpisových plánů,
      - použité odpisové metody,
      - způsob přepočítávání cizí měny na české koruny,
      - způsob oceňování,
      - stanovení reálné hodnoty majetku,
    - doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty:

- informace, které nelze vyčíst z rozvahy ani výkazu zisku a ztráty,
  - rozpis rezerv,
  - rozpis dlouhodobých bankovních úvěrů,
  - doměrky daně z příjmů za minulá účetní období,
  - výši daňových nedoplatků,
  - výši splatných závazků pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění,
- součástí přílohy může být také přehled o peněžních tocích (cash-flow) nebo přehled o změnách vlastního kapitálu.

### 3.4 Praktický příklad

#### Zadání příkladu

Fyzická osoba (individuální podnikatel), dosáhla za kalendářní rok 2012 výsledek hospodaření (náklady a výnosy) v totožné výši jako společnost ABC s. r. o.

Individuální podnikatel si hradí životní pojištění v roční výši 28 300 Kč, penzijní pojištění ve výši 7 200 Kč za rok a úroky z hypotéčního úvěru v roční výši 21 000 Kč.

Individuální podnikatel v roce 2012 2x daroval krev zdravotnímu zařízení.

Individuální podnikatel má jedno dítě žijící ve společné domácnosti a manželku, jejíž roční příjem nedosahuje celkové výše 68 000 Kč.

V lednu roku 2012 si jak fyzická, tak i právnická osoba pořídili počítačovou sestavu za pořizovací cenu 45 000 Kč. Předpokládaná doba použitelnosti počítače je delší než 1 rok. Majetek byl tedy zařazen do užívání jako dlouhodobý hmotný majetek.

Fyzická i právnická osoba se rozhodli využít možnosti odpisů, a sice formou zrychleného odepisování. Jako první vlastníci požadují uplatnění nároků na zvýšení odpisu v prvním roce odepisování o 10 %. Účetní odpis zvolili účetní jednotky dle vlastního uvážení ve výši 15 000 Kč ročně.



Fyzická i právnická osoba poskytli dar zdravotnímu zařízení v celkové výši 30 000 Kč.

Individuální podnikatel vede účetnictví, nikoli daňovou evidenci (neuplatňuje výdaje procentem z příjmů; paušální výdaje).

Cílem tohoto příkladu je prakticky dokázat, zda je výhodnější, aby podnikající osoba (s výnosy a náklady tohoto příkladu) provozovala podnikatelskou činnost jako fyzická osoba či osoba právnická. Výsledek hospodaření je u fyzické i právnické osoby totožný, a to pro lepší demonstrativní ukázkou a vypovídající schopnost.

### **Výpočet účetních a daňových odpisů**

Jak fyzická osoba, tak také osoba právnická, si v lednu 2012 pořídili počítačovou sestavu, kterou chtějí odepisovat. Pořizovací cena činí 45 000 Kč.

Počítačová sestava je zařazena dle ZDP do první odpisové skupiny, to znamená, že doba, po kterou je možno odepisovat, je 3 roky.

Výpočet daňových odpisů (DO) je určen vztahem

$$DO = \frac{VC}{kl} , \quad (3)$$

kde  $VC$  je vstupní cena majetku a  $kl$  je koeficient pro první rok odepisování

$$DO = \frac{45000}{3} = 15000 \text{ Kč. Daňové odpisy činí } 15\,000 \text{ Kč ročně.}$$

Koeficient pro zrychlené odepisování v prvním roce jde dle Zákona o dani z příjmů 3.

Protože se účetní jednotky rozhodly využít možnosti použít zrychlené odpisy se zvýšením vstupní cenou majetku v prvním roce o 10 %, využijí vztah:

$$ZZO = \frac{VC}{kl} + 10\%VC , \quad (4)$$

kde  $ZZO$  je zrychlený odpis se zvýšenou vstupní cenou o 10 %,  $VC$  je vstupní cena majetku a  $kl$  koeficient pro první rok odepisování.

$$ZZO = \frac{45000}{3} + 4500 = 19500 \text{ Kč. Zrychlený odpis se zvýšenou vstupní cenou o } 10 \%$$

v prvním roce odpisování činí 19 500 Kč.

Skutečnost, že daňový odpis činí 19 500 Kč a odpis účetní 15 000 Kč způsobí, že účetní jednotka si může rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy odečíst od daňového základu, což je pro ni v tomto roce výhodné.

**Tabulka 3.16 Platné sazby a koeficienty účetních odpisů majetku**

| odpisová skupina | V prvním roce odpisování |                  | V dalších letech odpisování |                  | Pro zvýšenou vstupní, zůstatkovou cenu |                  |
|------------------|--------------------------|------------------|-----------------------------|------------------|--|------------------|
|                  | rovnoměrné odpisy        | zrychlené odpisy | rovnoměrné odpisy           | zrychlené odpisy | rovnoměrné odpisy                      | zrychlené odpisy |
| 1                | 20                       | 3                | 40                          | 4                | 33.3                                   | 3                |
| 2                | 11                       | 5                | 22.25                       | 6                | 20                                     | 5                |
| 3                | 5.5                      | 10               | 10.5                        | 11               | 10                                     | 10               |
| 4                | 2.15                     | 20               | 5.15                        | 21               | 5                                      | 20               |
| 5                | 1.4                      | 30               | 3.4                         | 31               | 3.4                                    | 30               |
| 6                | 1.02                     | 50               | 2.02                        | 51               | 2                                      | 50               |

Zdroj: <http://www.penize.cz/investice/17063-odpisove-doby-sazby-a-koeficienty>

### 3.4.1 Výpočet výsledku hospodaření z běžné činnosti fyzické a právnické osoby

Účetní jednotky za rok 2012 evidovaly následující náklady:

|  |            |
|--|------------|
| účet 501 – Spotřeba materiálu .....      | 20 000 Kč  |
| účet 502 – Spotřeba služeb .....         | 8 000 Kč   |
| účet 504 – Prodané zboží .....           | 123 000 Kč |
| účet 511 – Opravy a údržby .....         | 3 200 Kč   |
| účet 512 – Cestovné .....                | 19 500 Kč  |
| účet 513 – Náklady na reprezentaci ..... | 23 000 Kč  |
| účet 518 – Ostatní služby .....          | 5 000 Kč   |
| účet 531 – Daň silniční .....            | 3 000 Kč   |

|   |           |
|---|-----------|
| účet 532 – Daň z nemovitosti .....                      | 2 200 Kč  |
| účet 543 – Dary .....                                   | 30 000 Kč |
| účet 544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení .....      | 1 000 Kč  |
| účet 545 – Pokuty a penále .....                        | 3 000 Kč  |
| účet 551 – Odpisy dlouhodobého a hmotného majetku ..... | 15 000 Kč |
| (Daňové odpisy činí 19 500 Kč)                          |           |
| účet 554 – Tvorba a zaúčtování ostatních rezerv .....   | 3 000 Kč  |
| účet 568 – Ostatní finanční náklady .....               | 4 500 Kč  |

Účetní jednotky za rok 2012 evidovaly následující výnosy:

|                                  |            |
|----------------------------------|------------|
| účet 601 – Prodané výrobky ..... | 7 500 Kč   |
| účet 602 – Prodané služby .....  | 678 000 Kč |
| účet 604 – Prodané zboží .....   | 926 000 Kč |
| účet 648 – Ostatní výnosy .....  | 4 520 Kč   |

Provozní výsledek hospodaření:

- porovnání obrátů účtů účtových skupin 50 až 55 a 60 až 64,
- náklady z provozní činnosti činí *263 400 Kč*,
- výnosy z provozní činnosti činí *1 616 020 Kč*,
- provozní výsledek hospodaření je určen vztahem:

$$VH_p = V\acute{Y}_p - N\acute{A}_p \quad (5)$$

kde  $VH_p$  je výsledek hospodaření z provozní činnosti,  $V\acute{Y}_p$  jsou výnosy z provozní činnosti a  $N\acute{A}_p$  jsou náklady z provozní činnosti.

- *provozní výsledek hospodaření* =  $1\,616\,020 - 263\,400 = \mathbf{1\,352\,620\,K\acute{C}}$ .

Finanční výsledek hospodaření:

- porovnání obrátů účtů účtových skupin 56, 57 a 66,
- náklady z finanční činnosti činí *4 500 Kč*,
- výnosy z finanční činnosti činí *0 Kč*,
- finanční výsledek hospodaření je určen vztahem:

$$\circ \quad VH_f = V\acute{Y}_f - N\acute{A}_f \quad (6)$$

- kde  $VH_f$  je výsledek hospodaření z finanční činnosti,  $V\acute{Y}_f$  jsou výnosy z finanční činnosti a  $N\acute{A}_f$  jsou náklady z finanční činnosti.

- *finanční výsledek hospodaření* =  $0 - 4\,500 = - 4\,500$  Kč.

Mimořádný výsledek hospodaření:

- porovnání obrátů účtů účtových skupin 58 a 68,
- náklady z mimořádné činnosti činí 0 Kč,
- výnosy z mimořádné činnosti činí 0 Kč,
- mimořádný výsledek hospodaření je určen vztahem:

$$VH_m = V\acute{Y}_m - N\acute{A}_m \quad (7)$$

kde  $VH_m$  je výsledek hospodaření z mimořádné činnosti,  $V\acute{Y}_m$  jsou výnosy z mimořádné činnosti a  $N\acute{A}_m$  jsou náklady z mimořádné činnosti.

- *mimořádný výsledek hospodaření* činí **0 Kč**.

Výpočet výsledku hospodaření za běžnou činnost je určen vztahem:

$$- \quad VH_b = VH_p + VH_f \quad (8)$$

kde  $VH_b$  je výsledek hospodaření za běžnou činnost,  $VH_p$  je provozní výsledek hospodaření a  $VH_f$  je finanční výsledek hospodaření.

- $= 1\,352\,620 + (-4\,500) = 1\,348\,120$  Kč

Výpočet účetního výsledku hospodaření za období je určen vztahem:

$$- \quad VHB\acute{U}O = VH_b + VH_m \quad (9)$$

- o kde  $VHB\acute{U}O$  je výsledek hospodaření běžného účetního období,  $VH_b$  je výsledek hospodaření za běžnou činnost a  $VH_m$  je výsledek hospodaření za mimořádnou činnost.

- $= 1\,348\,120 + 0 = 1\,348\,120$  Kč

**Účetní výsledek hospodaření účetních jednotek dosahuje výše 1 348 120 Kč.**

### 3.4.2 Výpočet daňové povinnosti fyzické osoby (individuálního podnikatele)

**VH = 1 348 120 Kč**

+ daňově neuznatelné náklady:

- + 23 000 Kč (účet 513 – Náklady na reprezentaci),
- + 30 000 Kč (účet 543 – Dary),
- + 3 000 Kč (účet 545 – Pokuty a penále),
- + 3 000 Kč (účet 554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv).

Základ daně po přičtení daňově neuznatelných nákladů činí **1 407 120 Kč**.

- 4 500 Kč odpisy
- 20 000 Kč (ztráta z minulých let),

Základ daně po odečtení ztráty minulých let činí **1 382 620 Kč**.

- odečitatelné položky od základu daně:

- 12 000 Kč (životní pojištění),
- 21 000 Kč (úroky z hypotéčního úvěru),
- 4 000 Kč (2x odběr krve),
- 1 200 Kč (penzijní připojištění).

Základ daně po odečtení odečitatelných položek činí **1 344 420 Kč**.

- 30 000 Kč (poskytnuté dary)

- Od základu daně může poplatník odečíst celých 30 000 Kč, protože podmínkou stanovenou ZDP je, že dar musí dosahovat minimální výše 2 % základu daně, minimálně však hodnoty 1 000 Kč. Tato podmínka je splněna.

Základ daně po odečtení darů činí **1 314 420 Kč**.

Základ daně zaokrouhlený na sto korun dolů činí **1 314 400 Kč**.

Sazba daně z příjmů fyzických osob činí **15 %**.

Daň z příjmů fyzických osob činí **197 160 Kč**.

- slevy:

- 24 840 Kč (roční sleva na poplatníka),
- 24 840 Kč (roční sleva na manželku, jejíž příjem nedosahuje 68 000 Kč),

- daňová zvýhodnění:

- 11 604 Kč (roční sleva na vyživované dítě).

**Daňová povinnost FO po odečtení slev a zvýhodnění činí v konečné výši 135 876 Kč.**

V následujícím zdaňovacím období bude mít poplatník povinnost platit zálohy na daň z příjmů, protože jeho poslední známá daňová povinnost překročila rozhodnou částku 30 000 Kč.

Kritéria pro placení záloh na daň z příjmů:

- daňová povinnost je v rozmezí od 30 001 Kč do 150 000 Kč:
  - o poplatník má povinnost dvakrát ročně odvádět zálohu ve výši 40 ti % jeho poslední známé daňové povinnosti,
  - o zálohy se platí v termínu 15. 6. a 15. 12.
- daňová povinnost je vyšší než 150 000 Kč:
  - o poplatník má povinnost čtyřikrát ročně odvádět zálohu ve výši 25 ti % jeho poslední známé daňové povinnosti,
  - o zálohy se platí v termínu 15. 3., 15. 6., 15. 9. a 15. 12.

Poplatník nemá povinnost platit zálohy pouze za předpokladu, že nedosáhl daňové povinnosti ve výši alespoň 30 000 Kč či jeho celková hodnota zdanitelných příjmů nečiní alespoň 15 000 Kč. Minimální výše daňové povinnosti je 200 Kč.

V roce 2013 je fyzická osoba (individuální podnikatel) odvést tyto zálohy vypočtené z jeho poslední známé daňové povinnosti:

- 15. června ve výši 54 351 Kč,
- 15. prosince ve výši 54 351 Kč.

### **3.4.3 Výpočet daňové povinnosti právnické osoby**

Vlivem totožných nákladů a výnosů jako u fyzické osoby (individuálního podnikatele) je výsledek hospodaření právnické osoby stejný a činí **1 348 120 Kč**.

#### **Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně:**

**VH = 1 348 120 Kč**

+ daňově neuznatelné náklady:

- + 23 000 Kč (účet 513 – Náklady na reprezentaci),
- + 30 000 Kč (účet 543 – Dary),
- + 3 000 Kč (účet 545 – Pokuty a penále),

+ 3 000 Kč (účet 554 – Tvorba a zaúčtování ostatních rezerv).

Základ daně po připočtení daňově neuznatelných nákladů činí **1 407 120 Kč**.

- 4 500 odpisy

- 20 000 Kč (ztráta minulých let).

Základ daně po odečtení ztráty minulých let činí **1 382 620 Kč**.

- 30 000 Kč (Poskytnuté dary)

- Poplatník může odečíst celých 30 000 Kč, protože podmínka stanovená ZDP říká, že poplatník má právo odečíst hodnotu daru, pokud činí minimálně 2 000 Kč, maximálně lze však odečíst 5 % základu daně. Tato podmínka je splněna ve všech bodech.

Základ daně po odečtení darů činí **1 352 620 Kč**.

Základ daně zaokrouhlený na celé tisíce korun dolů činí **1 352 000 Kč**.

Sazba daně z příjmů právnických osob činí **19%**.

**Daňová povinnost účetní jednotky (právnické osoby) za rok 2012 činí 256 880 Kč.**

#### **Zálohy na daň z příjmů právnických osob:**

Právnická osoba překročila rozhodnou částku stanovenou ZDP 15 000 Kč, je tedy povinna odvádět zálohy na daň z příjmů 4x ročně a to ve výši 25 ti % z její poslední známé daňové povinnosti.

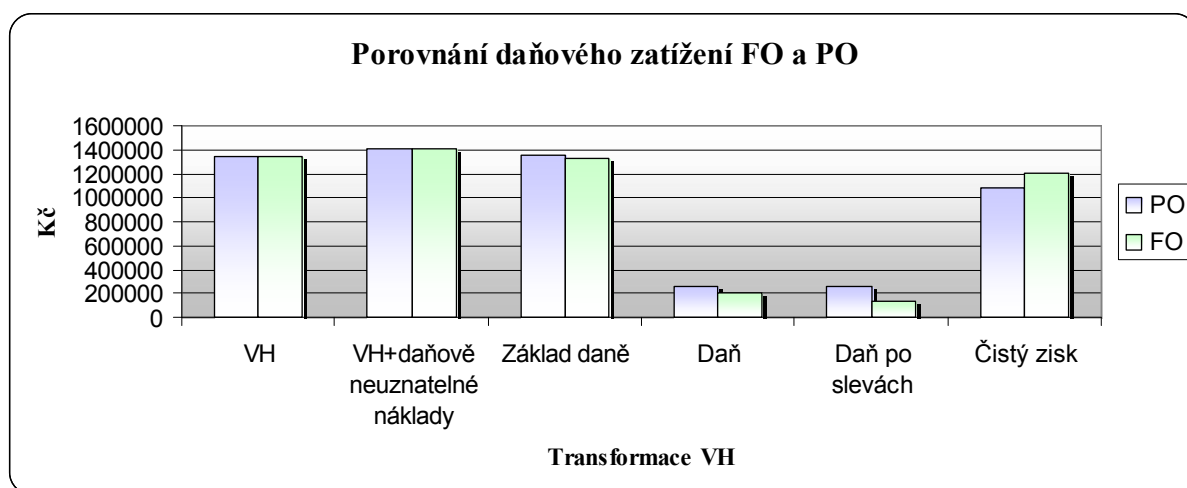
Právnická osoba je povinna odvést v roce 2013 tyto zálohy na daň z příjmů:

- 15. března ve výši 64 220 Kč,
- 15. června ve výši 64 220 Kč,
- 15. září ve výši 64 220 Kč,
- 15. prosince ve výši 64 220 Kč.

## Porovnání daňové povinnosti fyzické osoby (individuálního podnikatele) a daňové povinnosti právnické osoby:

V případě, kdy se účetní jednotka rozhodla podnikat jako fyzická osoba - OSVČ namísto osoby právnické, ušetřila na daních 121 004 Kč za rok 2012, což představuje cca 53 % úsporu. K této skutečnosti došlo především díky možnosti fyzické osoby uplatnit slevy na dani a daňová zvýhodnění. Značnou roli zde hrají také nezdaniitelné části od základu daně a odlišná sazba daně z příjmů, která u fyzických osob činí 15 %, kdežto u osob právnických 19 %.

**Graf 3.1 Porovnání daňové zátížení FO a PO**



Zdroj: Vlastní



## 4 Vyhodnocení daňové zátěže a možnosti její optimalizace

Daňovou optimalizací se rozumí nastavení všech parametrů tak, aby byla zajištěna co možná nejmenší daňová povinnost účetní jednotky, a to legálním způsobem. Daňová úspora se využívá za pomoci snížení daňového základu, za předpokladu splnění zákonem stanovených podmínek.

V tomto příkladě si účetní jednotka zvolila pro svůj odpisový plán zrychlené odpisy se zvýšenou vstupní cenou o 10 % v prvním roce, protože je prvním vlastníkem hmotného majetku a poprvé jej uvedla do užívání. Tento fakt zapříčinil, že daňové odpisy jsou vyšší než odpisy účetní. To se promítlo v základu daně jako jeho snížení, což je pro účetní jednotku optimální, protože usiluje o co nejmenší daňový základ.

Jako způsob daňové optimalizace zde byla použita ztráta z minulých let, kterou lze uplatnit po dobu 5 ti let. Taktéž snižuje daňový základ. U komanditní společnosti se daňová ztráta snižuje o částku připadající komplementářům.

Pokud by účetní jednotka plánovala základ daně dále optimalizovat, jako další možné řešení by přicházelo v úvahu:

- začít tvořit nové daňové rezervy (účet 552),
- využít zákonné rezervy, které podle zákona o rezervách tvoří poplatník nejčastěji na plánované opravy, pokud je tato oprava daňovým nákladem. Poplatníci by měli připravit kalkulaci na budoucí opravu, v níž je určena cílová částka vytvářené rezervy,
- vytvořit daňové opravné položky k pohledávkám, pokud jsou po době splatnosti 6 měsíců. Tyto pohledávky si může uplatnit do výše 20 %.
- účetní jednotka coby fyzická osoba může za účelem snížení daňové povinnosti uplatnit následující roční slev:
  - o 24 840 Kč na poplatníka daně z příjmů,
  - o 24 840 Kč na manželku žijící s poplatníkem v domácnosti, jejíž roční příjem nepřesáhne částku 68 000 Kč,

- 2 520 Kč pobírá-li poplatník invalidní důchod pro invaliditu prvního nebo druhého stupně z důchodového pojištění podle Zákona o důchodovém pojištění,
  - 5 040 Kč pobírá-li poplatník invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně nebo jiný důchod z důchodového pojištění dle zákona o důchodovém pojištění,
  - 16 140 Kč je-li poplatník držitelem průkazu ZTP/P,
  - 4 020 Kč u poplatníka po dobu, po kterou se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem.
- Právnická osoba a OSVČ může snížit svůj daňový základ a to za předpokladu, že by zaměstnávala nejméně 25 zaměstnanců, u kterých podíl zaměstnanců se zdravotním postižením čítá více než 50 % ročního přepočteného počtu zaměstnanců. V tomto případě by byla sleva na dani ve výši ½ daně...
- Fyzická osoba má nárok na uplatnění těchto daňových zvýhodnění a bonusů:
- 11 604 Kč ročně na vyživované dítě žijící s poplatníkem v domácnosti. Za každý měsíc náleží poplatníkovi částka ve výši ½ roční částky. Daňové zvýhodnění může uplatnit ve stejném zdaňovacím období vždy pouze jeden z poplatníků společně žijící v domácnosti.
- U fyzických podnikajících osob je možnost jejich základ daně rozdělit mezi spolupracující osoby. Tato varianta je výhodná když:
- spolupracující osoba nemá žádné vlastní příjmy,
  - podnikatel je v daňové ztrátě a převedením daňové ztráty na spolupracující osobu, která má vysoký základ daně, sníží zatížení této osoby,
  - pokud chce podnikatel zaměstnat svého manžela / manželku, protože Zákon o dani z příjmů tento zaměstnanecký poměr neumožňuje.
- Základ daně může být rozdělen na spolupracující osobu v tomto poměru:
- maximálně 50 % na manžela/ku, přitom část, o kterou příjmy převyšují výdaje, smí činit nejvýše 540 000 Kč za rok,
  - maximálně 30 % u ostatních osob žijících s podnikatelem v jedné domácnosti, nejvýše 180 000 Kč za rok.

- příjmy a výdaje nelze rozdělovat na děti až do ukončení jejich povinné školní docházky a na děti v kalendářních měsících, ve kterých je na ně uplatňováno daňové zvýhodnění.
- Fyzická osoba má možnost uplatnit nezdanitelné části základu daně:
  - odečet část úroků zaplacených z úvěru ze stavebního spoření a z hypotéčního úvěru použitých za účelem krytí bytových potřeb,
  - odečet příspěvků na penzijní připojištění se státním příspěvkem, přičemž uhrazenou částku musí poplatník snížit o 6 000 Kč, nejvýše lze však odečíst 12 000 Kč ročně,
  - odečet uhrazeného pojistného na soukromé životní pojištění, maximálně lze v úhrnu snížit základ daně o částku 12 000 Kč ročně,
  - odečet členských příspěvků členem odborové organizace odborové organizaci nejvýše však 3 000 Kč ročně,
  - odečet zaplacené částky za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělání.
- V případě, že podnikatel nezaměstnává žádné osoby ani spolupracující osoby, může uplatňovat výdaje procentem z příjmů, tzv. *paušální výdaje* a namísto účetnictví vést daňovou evidenci. Roční výše příjmů však za bezprostředně 12 předcházející po sobě jdoucích kalendářních měsíců nesmí překročit částku 15 000 000 Kč.
  - Výše paušálních výdajů:
    - 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
    - 60 % z příjmů ze živností řemeslných,
    - 40 % z příjmů ze živností neřemeslných,
    - 40 % z příjmů z jiného podnikání dle zvláštních předpisů, z příjmů lékařů, advokátů, komerčních právníků, znalců, tlumočnicků, auditorů, daňových poradců, pojišťovacích makléřů, pořadatelů kulturních představení, restaurátorů, zprostředkovatelů kolektivních a hromadných smluv, z příjmů z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštního právního předpisu, z příjmů z činnosti insolventního správce a další.

- Pro podnikatele by paušální výdaje představovaly tyto výhody:

- větší motivaci pro podnikání,
- snížení administrativní zátěže fyzické osoby,
- snížení administrativní zátěže státu,
- správci daně nebudou muset provádět daňovou kontrolu,
- poplatník získá větší právní jistotu.

Paušální výdaje může uplatnit rovněž právnická osoba.

- Účetní jednotka (ať už v našem případě fyzická či právnická osoba) by mohla zaměstnat zaměstnance se zdravotním postižením, na kterého je možno uplatnit daňovou slevu. Slevy jsou následné:

- 18 000 Kč ročně na každého zdravotně postiženého zaměstnance s výjimkou zaměstnance s těžším zdravotním postižením a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců,
- 60 000 Kč na každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců.
- Pro výpočet následných slev je rozhodný *průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců* se zdravotním postižením. Průměrný přepočtený počet zaměstnanců se vypočítá samostatně za každou skupinu zaměstnanců jako podíl celkového počtu hodin, který těmto zaměstnancům plyne z rozvržení pracovní doby nebo z individuálně sjednané pracovní doby po dobu trvání pracovního poměru v období, za které se podává daňové přiznání, a celkového ročního fondu pracovní doby připadající na jednoho zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu stanovenou zvláštními právními předpisy.

- V takovém případě by ovšem účetní jednotka v roli zaměstnavatele měla zvážit, zda snižovat daňový základ i za cenu toho rizika, že zdravotně postižený pracovník může mít daleko nižší produktivitu práce (v závislosti na konkrétním výkonu funkce) .

#### 4.1.1 Srovnání účetnictví fyzické osoby s účetnictvím právnické osoby

Fyzická osoba:

- nemá stanovenou minimální výši základního kapitálu,
- do obchodního rejstříku se zapisuje pouze podle výše obratu,
- není povinna tvořit fondy ze zisku,
- nemá nárok na mzdu, osobní spotřeba jí snižuje základní kapitál,
- fyzické osoby, které neověřují účetní závěrku auditorem, mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu,
- ručí za všechny své závazky v plné výši,
- daň z příjmů fyzických osob činí 15 % ze základu daně,
- základ daně se zaokrouhluje na celé sto koruny dolů,
- zisk náleží celé fyzické osobě,
- základ daně je možno rozdělit na spolupracující osoby,
- uplatňuje slevy na dani a daňová zvýhodnění,
- může uplatnit výdaje procentem z příjmů, paušální výdaje.

Společnost s ručením omezeným:

- je povinna zapsat se do Obchodního rejstříku,
- účetnictví je otevřeno vždy zápisem do Obchodního rejstříku,
- má povinnost tvorby základního kapitálu dle Obchodního zákoníku v minimální výši při vzniku,
- je povinna tvořit zákonný rezervní fond, ostatní fondy jsou dobrovolné,
- společník může pobírat mzdu, která pro firmu představuje náklad,
- v případě, že společnost neověřuje účetní závěrku auditorem, může vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu,
- společníci ručí za své závazky společně a nerozdílně a to do výše nesplacených vkladů zapsaných do obchodního rejstříku, společnost pak ručí za své závazky celým svým majetkem,
- daň z příjmů právnických osob činí 19 % ze základu daně,
- základ daně se zaokrouhluje na celé tisíce koruny směrem „dolů“,
- společníci mohou dostat podíl na zisku zdaněný srážkovou daní, která činí 15 %,
- zisk je rozdělován dle usnesení valné hromady.

## 5 Závěr

Cílem práce bylo analyzovat po teoretické a praktické stránce postup zjištění hospodářského výsledku účetní jednotky a jeho úpravy na daňový základ. Jeho vynásobením daňovou sazbou obdržel poplatník daňovou povinnost, kterou bylo cílem optimalizovat. Cíle stanovené v úvodu práce byly splněny.

Práce je zaměřena na konkrétní případ účetního výsledku hospodaření a jeho transformaci na základ daně u fyzické osoby a osoby právnické, přičemž obě tyto jednotky vykazovaly stejný výsledek hospodaření daného účetního období. Hlavní zdroje jejich příjmů pocházejí z prodeje výrobků a poskytování služeb externím odběratelům.

Teoretická část práce vychází z toho, co je psáno v odborné literatuře a v zákonech, především pak v zákonu o daních z příjmů a zákonu o účetnictví. Tyto pro rok 2012 platné zásady jsou aplikovány na praktickém příkladu. V práci je účetním jednotkám vyměřena daňová povinnost a návrh řešení jejich další daňové optimalizace, jejíž cílem je snížit daňový základ do té míry, aby vyměřená daň zatížila účetní jednotky co nejméně. Zvolený způsob optimalizace je legální. K účetnímu výsledku hospodaření bylo nutné přičíst daňově neuznatelné náklady, které daňový základ zvýšily. Dále je v práci poukazováno na povolené odpočty od daňového základu, které mají pozitivní vliv na konečnou daňovou povinnost. Účetní jednotky, především fyzické osoby, mají možnost uplatnit řadu slev a zvýhodnění vymezených v zákonu o dani z příjmů, které by neměly při transformaci účetního výsledku hospodaření opomenout. Neméně důležitý je odpočet ztráty, jež účetní jednotky dosáhly v minulých letech. Důležitá je možnost fyzické osoby (individuálního podnikatele), která nezaměstnává žádné zaměstnance či spolupracující osoby, vést namísto účetnictví daňovou evidenci a uplatňovat paušální výdaje, což do značné míry snižuje administrativní zátěž podnikatele i státu.

Vlivem nemalého množství daňových výhod fyzické osoby, činila konečná výše výměru daňové povinnosti fyzické osoby o 53 % méně než daňová povinnost právnické osoby. Z toho plyne, že pro účetní jednotku s danými náklady a výnosy; s daným výsledkem hospodaření, je o mnoho výhodnější, pokud zvolí formu svého podnikání jako fyzická osoba, nikoliv společnost s ručením omezeným.

## Seznam použité literatury

### a) Odborné knihy, vysokoškolské učebnice

1) AMBROŽ, Jan. *Daňová přiznání a optimalizace*. 1. vyd. Praha: Vydavatelství Vladimír Vyskočil – KORŠACH, 2007. 219 s. ISBN 978-80-86296-14-2.

2) AMBROŽ, Jan. *Účetní závěrka, daň z příjmů*. 1. vyd. Praha: Vydavatelství Vladimír – KORŠACH, 2010. 157 s. ISBN 978-80-86296-36-4.

3) DLABAČOVÁ, Jana. *Daň z příjmů 2011, účtování DPH od 1. 4. 2011*. Praha: Svaz účetních, 2011. 64 s. ISBN 978-80-87367-16-2.

4) DUŠEK, Jiří. *Daně z příjmů 2011 – přehledy, daňové a účetní tabulky*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2011. 200 s. ISBN 978-80-247-3801-7.

5) JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2008/2009*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2009. 192 s. ISBN 978-80-247-2950-3.

6) JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2009/2010*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s. 2010. 192 s. ISBN 978-80-247-3368-5.

7) KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2011*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 440 s. ISBN 978-80-7263-650-1.

8) RUBÁKOVÁ, Věra. *Praktické účetní případy 2010*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2010. 168 s. ISBN 978-80-247-3207-7.

9) RUBÁKOVÁ, Věra. *Praktické účetnictví*. Kralice na Hané: Computer Media, 2010. 88 s. ISBN 978-80-7402-018-6.

10) SCHIFFER, Václav. *Inventarizace v praxi*. Praha: Grada Publishing, a. s., 2006. 292 s. ISBN 80-247-1921-5.

11) SYNEK, Miloslav a kolektiv. *Manažerská ekonomika*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 1996. 456 s. ISBN 80-7169-211-5.

12) SYNEK, Miloslav a kolektiv. *Podniková ekonomika*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2000. 456 s. ISBN 80-7179-388-4.

13) ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví pro střední školy a veřejnost*. 7. vyd. Znojmo: Tiskárny Havlíčkův Brod, a. s., 2005. 191 s. ISBN 978-80-903915-0-5

#### **b) Elektronické publikace**

1) SVOBODOVÁ, Eva. *Nedobytné pohledávky a jejich odpis* [online]. 12. 4. 2008, 2. 4. 2012 [cit. 2012-03-25 ]. <<http://www.acconetes.cz/nedobynte-pohledavky-a-jejich-odpis>>

2) *Vzory všech aktuálních daňových tiskopisů* [online]. 22. 6. 2011, 22. 4. 2012 [cit. 2012-04-19 ]. <<http://www.cds.mfcr.cz/vzory-vsech-aktualnich-danovych-tiskopisu>>

3) *Daňová soustava ČR* [online]. 1. 3. 2012 [cit. 2012-03-16 ]. <<http://managementmania.com/danova-soustava-cr>>

4) *Vývoj výše nezdanitelných částek a slev na dani* [online]. c2008, 20. 4. 2012 [cit. 2012-04-19 ]. < <http://www.pragoecon.cz/vyvoj-vyse-nezdanitelnych-castek-a-slev-na-dani>>

5) *Odpisové doby, sazby a koeficienty* [online]. c2000-20012, 28.4.2012 [cit. 2012-04-29 ]. <<http://penize.cz/investice/17063-odpisove-doby-sazby-a-koeficienty>>



## **Seznam zkratek**


|          |                                     |
|----------|-------------------------------------|
| ČR       | Česká republika                     |
| DPFO     | daň z příjmů fyzické osoby          |
| DPH      | daň z přidané hodnoty               |
| DPPO     | daň z příjmů právnické osoby        |
| FO       | fyzická osoba                       |
| OSVČ     | osoba samostatně výdělečně činná    |
| PO       | právnická osoba                     |
| s. r. o. | s ručením omezeným                  |
| VH       | výsledek hospodaření                |
| ZD       | základ daně                         |
| ZDP      | Zákon o dani z příjmů               |
| ZoÚ      | Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví |

## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářskou práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 30.9.2022

  
.....  
jméno a příjmení autora

## **Seznam příloh**

|              |  |
|--------------|--|
| Příloha č. 1 | Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2011               |
| Příloha č. 2 | Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob od roku 1993<br>do roku 2012  |
| Příloha č. 3 | Vývoj ročních slev a daňových zvýhodnění FO od roku<br>2007 do roku 2012 |
| Příloha č. 4 | Struktura daňové soustavy v České republice                              |